

Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2010

Bc. Tomáš Haufer

Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**
Studijní obor: Podniková ekonomika

Problematika DPH v České republice

The problems of Value added tax in the Czech republic

DP – EF – KPE – 2010 – 25

Bc. Tomáš Haufer

Vedoucí práce: Ing. Jaroslava Syrovátková, Ph.D., Katedra podnikové ekonomiky

Konzultant: Ing. Ladislav Dolanský, odborný zaměstnanec Finančního ředitelství
v Hradci Králové

Počet stran: 65 Počet příloh: 4

Datum odevzdání: 7. května 2010

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucí diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 7. 5. 2010

Bc. Tomáš Haufer

Poděkování

Touto cestou bych chtěl poděkovat vedoucí diplomové práce a konzultantovi za pomoc při vypracovávání mé diplomové práce.

Podpis:

Anotace

Tématem diplomové práce je daň z přidané hodnoty, a to problematika této daně v rámci obchodních případů mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie. Na začátku práce je uvedena stručná charakteristika této daně, její vývoj a vliv vstupu České republiky do Evropské unie na tuto daň. V další části jsou popsány různé formy obchodování mezi členskými státy Evropské unie i mimo ně, formy mezinárodní spolupráce daňových správ jednotlivých členských států Evropské unie. V praktické části práce jsou popsány daňové úniky, jejich charakteristika, možné rozdělení daňových úniků dle organizátorů a principů. Konkrétně jsou blíže nastíněny daňové úniky v případě obchodování s motorovými vozidly, praní špinavých peněz a daňové úniky spojené s dovozem zboží. Cílem diplomové práce je přiblížit současnou problematiku daňových úniků na dani z přidané hodnoty. V závěru práce jsou uvedena navrhovaná řešení a možnosti úplné eliminace nebo spíše pouze omezení četnosti daňových úniků.

Klíčová slova

Členský stát, daň z přidané hodnoty, daňový únik, dodání zboží, dovoz zboží, Evropská unie, plátce daně, pořízení zboží, vývoz zboží, VIES.

Annotation

The topic of my diploma paper is the value added tax, the problems with this tax within the frame of business cases among the particular member states of the European Union. At the beginning of my diploma paper there is a brief characterization of this tax, its development and the influence of the entrance of the Czech Republic to the European Union over this tax. In the next part various forms of dealing among the member states of the European Union or out of it and some possible forms of international cooperation of the tax administrations of particular member states of the European Union are described. In the practical part of my diploma paper tax evasions, their characteristics and possible parting according to the organizers and principles are mentioned. Specifically the tax evasions in the case of dealing with motor vehicles are more closely outlined. The aim of the diploma paper is to put near the contemporary problems of the tax evasions on the value added tax. At the close of the paper the suggested solutions and possibilities of the total elimination or rather just limitations of the number of these tax evasions are named.

Key Words

Member states, Value added tax, tax evasion, supply off goods, importation of goods, the European Union, VAT payers, acquisition of goods, exportation of goods, Value Added Tax Information Exchange System

Obsah

Seznam zkratk a symbolů	9
Seznam tabulek.....	12
Seznam obrázků	13
Úvod.....	14
1. Charakteristika a vývoj DPH.....	15
1.1 Daňová soustava České republiky	15
1.2 Charakteristika DPH	17
1.3 Základní pojmy	17
1.4 Vývoj a zavedení DPH v České republice	18
1.5 Aplikace evropského práva	23
2 Obchodní případy v rámci i mimo státy Evropské unie.....	28
2.1 Pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie	28
2.2 Dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie	30
2.3 Zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie	34
2.4 Dovoz zboží	37
2.5 Vývoz zboží	38
3 Daňové úniky	40
3.1 Charakteristika a cíle daňových úniků	40
3.2 Rozdělení organizátorů daňových úniků.....	41
3.3 Principy daňových úniků.....	42
3.4 Řetězce firem	44
3.5 Obchodování s osobními automobily.....	46
3.6 Praní špinavých peněz.....	49
3.7 Daňové úniky spojené s dovozem zboží	51

3.8 Daňové ráje	53
3.9 Aktuální trendy v oblasti daňových úniků	56
3.9.1 Obchodování s pohonnými hmotami	56
3.9.2 Obchodování s kovovým nebo jiným odpadem.....	57
3.10 Legislativní změny v boji proti daňovým únikům	58
4 Mezinárodní spolupráce v oblasti DPH	60
4.1 Systém VIES	60
4.2 Úrovně výměny informací mezi členskými státy Evropské unie.....	61
4.3 Ověřování DIČ	64
5 Instituce bojující s daňovými úniky.....	66
5.1 Finanční úřady.....	66
5.1.1 Místní šetření.....	68
5.1.2 Vytýkáací řízení	69
5.1.3 Daňová kontrola	70
5.2 Orgány činné v trestním řízení.....	71
5.3 Postoj společnosti k daňovým únikům.....	72
6 Zhodnocení současné situace a navrhovaná řešení v oblasti daňové správy	74
6.1 Zhodnocení současné situace	74
6.2 Navrhovaná řešení.....	75
Závěr.....	77
Seznam použité literatury	79
Citace.....	80
Seznam příloh	81

Seznam zkratek a symbolů

aj.	a jiné
apod.	a podobně
AT	Austria (Rakousko)
atd.	a tak dále
Bc.	bakalář
cca	circa (přibližně)
CLO	Central Liaison Office (centrální kontaktní úřad)
CCN	Common Communication Network (společná komunikační síť)
CZ	Czech Republic (Česká republika)
DAP	daňové přiznání
DE	Germany (Německo)
DP	diplomová práce
č.	číslo
čl.	článek
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DNE	Daň z nemovitostí
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DSL	Daň silniční
ES	Evropské společenství

ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
GDP	Gross Domestic Product (hrubý domácí produkt)
hl. m.	hlavní město
http	HyperText Transfer Protocol (Hypertextový přenosový protokol)
ISBN	International Standard Book Numer (Mezinárodní standard číslování knih)
IC	Intra-Community (uvnitř Společenství)
Ing.	inženýr
JČS	jiný členský stát
JSD	jednotný správní doklad
Kč	Koruna česká
KEK	Katedra ekonomiky
LT	Lithuania (Litva)
MF	Ministerstvo financí
mil.	milion
mld.	miliarda
např.	například
odst.	odstavec
PE	podniková ekonomika
písm.	písmeno
popř.	popřípadě
resp.	respektive
Sb.	Sbírka
tis.	tisíc

tj.	to jest
TUL	Technická univerzita v Liberci
tzn.	toznamená
tzv.	tak zvaný
ÚFO	územní finanční orgány
USD	United States dolar (americký dolar)
ust.	ustanovení
VIES	Value Added Tax Information Exchange Systém (informační výměnný systém na DPH)
www	World Wide Web (celosvětová síť)
záv.	závislá
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
§	paragraf
%	procento

Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled změn Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty	20
Tabulka 2: Přehled vývoje inkasa uvedených daní v České republice (v mil. Kč).....	22
Tabulka 3: Historický vývoj sazby DPH.....	23
Tabulka 4: Kódy zemí jednotlivých členských států Evropské unie	31
Tabulka 5: Minimalizace daně	40
Tabulka 6: Orientační ceník poplatků za založení společnosti	55
Tabulka 7: Porovnání periody kontrol na vybraných finančních úřadech	68
Tabulka 8: Počty místních šetření v letech 2007 až 2008	69
Tabulka 9: Počty a výsledky vytýkacích řízení v roce 2008	70
Tabulka 10: Počty a výsledky daňových kontrol v roce 2008	70

Seznam obrázků

Obrázek 1: Rozdělení daní	16
Obrázek 2: Celostátní hrubý výnos DPH v letech 2006 až 2010 (v mld. Kč).....	22
Obrázek 3: Pořízení zboží z JČS Evropské unie	29
Obrázek 4: Příklad uvedení dodání zboží v souhrnném hlášení	32
Obrázek 5: Dodání zboží do JČS Evropské unie	33
Obrázek 6: Model třístranného obchodu	35
Obrázek 7: Model daňového úniku - řetězec	46
Obrázek 8: Model daňového úniku – třístranný obchod	48
Obrázek 9: Praní špinavých peněz	49
Obrázek 10: Model daňového úniku při dovozu zboží	53
Obrázek 11: Obchodování s pohonnými hmotami.....	56
Obrázek 12: Obchodování s odpady	58
Obrázek 13: Schéma propojení národních systémů VIES	61
Obrázek 14: Procentuální podíly nových žádostí úrovně 3 ze zahraničí za rok 2008.....	63
Obrázek 15: Procentuální podíly nových žádostí úrovně 3 do zahraničí za rok 2008	63
Obrázek 16: Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES	65
Obrázek 17: Územní působnost finančních ředitelství.....	67

Úvod

V současné složité ekonomické situaci v České republice, kdy takřka na každém kroku je slyšet o tom, kde všude je potřeba šetřit, a kde lze nebo nelze získat dodatečné finanční prostředky, se stává ještě aktuálnější než dosud problematika daňových úniků a snaha o jejich odhalování. Vstup České republiky do Evropské unie sebou přinesl nové formy realizace daňových úniků a rozšířil se i prostor pro provádění této nelegální činnosti. Diplomová práce se bude věnovat principům a legislativním omezením mezinárodního obchodování z pohledu Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Od roku 1993, kdy byla zavedena daň z přidané hodnoty, došlo k nemalému vývoji této daně, docházelo k jejím neustálým změnám, které ztěžovaly život nejen plátcům daně, ale i neplátcům daně a v neposlední řadě i úředníkům na finančních úřadech. Od vstupu České republiky do Evropské unie již uplynulo 6 let, a i přesto se lze v současnosti setkat v souvislosti s daní z přidané hodnoty s určitými nejasnostmi u plátců i neplátců daně, týkající se problematiky obchodování s členskými státy Evropské unie či ostatními státy mimo unii.

Tato práce by měla pomoci těm, kteří se s daní z přidané hodnoty setkávají v obchodní sféře, tedy plátcům a neplátcům daně, kteří se z nějakého důvodu museli nebo budou muset těmito plátců daně z přidané hodnoty stát. Hlavním cílem této práce je poskytnout základní přehled uplatňování daně z přidané hodnoty u zboží v souvislosti se zahraničním obchodem, seznámit je s principy realizace vybraných daňových úniků, nastínit možnosti jejich eliminace či jejich úplného vytěsnění. Diplomová práce se bude také zabývat systémem výměny informací mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie, týkající se jednotlivých plátců daně a možností využití těchto informací v boji s daňovými úniky. Na závěr bude uvedeno celkové zhodnocení současné situace v oblasti daňové správy a budou navrženy možnosti řešení problémů v jednotlivých oblastech daňové správy.

1. Charakteristika a vývoj DPH

1.1 Daňová soustava České republiky

Daň je povinná, zákonem stanovená platba do veřejných rozpočtů, kterou se odčerpává část majetku nebo důchodu jedince. Je založena na nenávratném principu (na rozdíl od poplatku, který je vybírán na principu návratném).

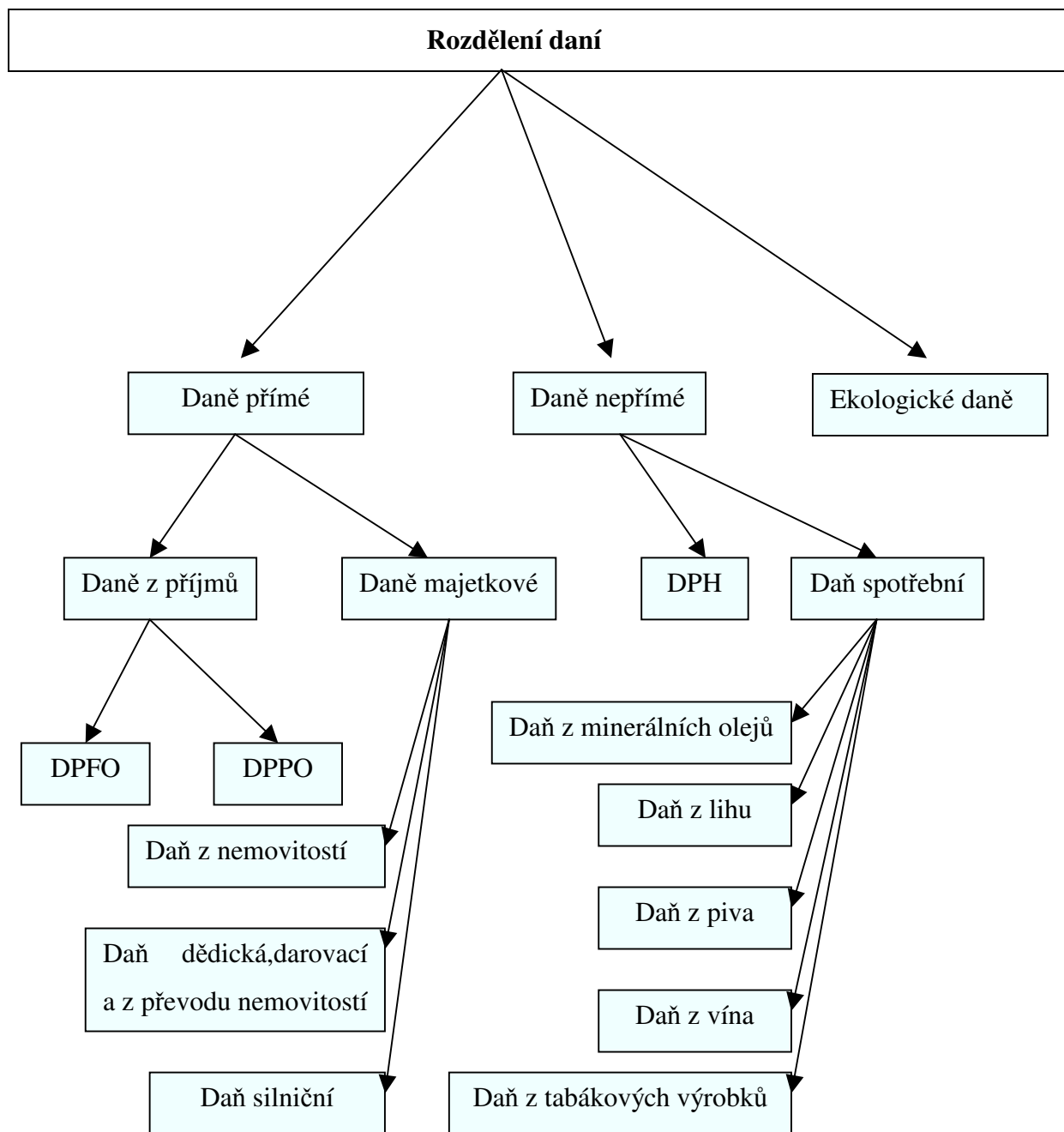
Požadavky na koncepci daňové soustavy České republiky:

1. rovnoměrnost a universalita,
2. přizpůsobení daňovým soustavám států Evropské unie,
3. únosnost,
4. srozumitelnost,
5. vymahatelnost.

Funkce daňové soustavy

1. fiskální – vytváří dostatečně velký státní rozpočet, tedy takový rozpočet, který zajišťuje plynulé financování státního hospodaření a umožňuje nezbytné zásahy do celého národního hospodářství,
2. regulační – zejména u spotřebních a ekologických daní má za úkol regulovat spotřeby v zájmu ochrany zdraví a životního prostředí,
3. stimulační – nabádá daňové poplatníky k rozhodování v souladu s ekonomickými hledisky. Např. vlastnit nemovitost se nevyplatí, pokud ji nevyužíváme, protože z ní musíme platit daň, i když onu nemovitost v podstatě k ničemu nepotřebujeme,
4. sociální – pomáhá např. zdravotně postiženým, k tomu, aby se mohli bez potíží zařadit do společnosti, a to například tím, že jsou zvýhodňováni zaměstnavatelé, kteří zdravotně postižené zaměstnávají.

Rozdělení daní v České republice znázorňuje Obrázek 1.



Obrázek 1: Rozdělení daní

Zdroj: vlastní zpracování

1.2 Charakteristika DPH

Daň z přidané hodnoty patří mezi nepřímé daně. Uplatňuje se pomocí specifického mechanismu a jejím předmětem jsou dle zákonem stanovených podmínek zboží, služby, popřípadě nemovitosti.

Z formálního hlediska představuje DPH státem iniciovanou přirážku k ceně, která už prodejci (výrobci, dovozci nebo obchodníkovi) garantuje jeho reprodukci. DPH zavádí všeobecnou povinnost úhrady této daně při nákupu. Plátcí DPH jsou fyzické a právnické osoby provádějící zdanitelná plnění (dodávky zboží či služeb) v rámci podnikání. U dovozu výrobků musí být daň zaplacená bez ohledu na právní nebo ekonomický status dovozce. Znamená to, že při dovozu zaplatí DPH také každý občan s výjimkou případů, kdy je dovážené zboží osvobozeno od cla (ani to však neplatí zcela taxativně). Základem pro výpočet DPH je cena bez daně.

1.3 Základní pojmy

Základem pro pochopení zásad zákona o DPH je správné ujasnění si nových pojmů, které se v zákoně používají, neboť došlo jak ke značnému rozšíření jejich obsahu oproti vymezení v Zákoně č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tak zákon o DPH přinesl i zcela nová vymezení některých pojmů, která původní Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, neznal.

1. Plátce daně – osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1 mil. Kč.
2. Zdanitelné plnění – dodání zboží za úplatu, poskytnutí služby za úplatu, pořízení zboží z JČS EU, dovoz zboží.
3. Územím Evropského společenství - území stanovené směrnicí Rady 77/388/EHS, ve znění směrnice Rady 91/680/EHS Evropského společenství. Z tohoto území se však vylučují následující území jednotlivých členských států Evropského společenství vyjmenovaná v § 3 odst. 2 zákona o DPH. Jedná se o vyloučení ze Spolkové republiky Německo ostrova Helgoland a území Büsingen, ze Španělského království Ceuty,

Melilly a Kanárských ostrovů, z Italské republiky Livigna, Campiony d'Italia a italských vod jezera Lugano, z Francouzské republiky zámořských departementů a z Řecké republiky hory Athos. Naopak se mezi území Evropského společenství pro účely zákona o DPH zahrnují území uvedená v § 3 odst 3 ZDPH, tedy území Monackého knížectví jako součást Francouzské republiky a území ostrova Man jako součást Velké Británie.

4. Zahraniční osoba – osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo, místo podnikání ani místo pobytu.
5. Třetí země – území mimo území Evropského společenství.
6. Dodání zboží – převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.
7. Pořízení zboží z JČS – nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v JČS, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z JČS do tuzemska nebo do JČS osobou registrovanou k dani v JČS, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.
8. Obchodní přírážka (marže) – rozdíl mezi cenou pořizovací a cenou prodejní daného zboží nebo služby.
9. VIES – elektronický systém umožňující výměnu informací v daňové oblasti mezi členskými státy EU.
10. Nadměrný odpočet – „daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období“ [1, s. 4].

1.4 Vývoj a zavedení DPH v České republice

Daň z přidané hodnoty byla v České republice zavedena s účinností od 1. 1. 1993 Zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, v souvislosti s rozdělením České a Slovenské Federativní Republiky na dva samostatné státy Českou republiku a Slovenskou republiku a zavedením tzv. nové daňové soustavy Zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů. Tato nová daňová soustava s sebou přinesla nové druhy daní; některé z nich neměly v předcházejícím systému svoje

ekvivalenty (např. silniční daň), některé byly zcela nové (např. daň z přidané hodnoty nebo daň z příjmů), některé byly „přepřacovány“ (např. daň z pozemků v rámci daně z nemovitostí) popř. některé se zároveň s výraznou úpravou "osamostatnily" (např. spotřební daň).

Právní úprava daně z přidané hodnoty podle Zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů byla v zásadě v souladu s předpisy Evropské unie, které upravovaly uplatňování této daně. Hlavním cílem připravovaného Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, bylo provést změny, které měly odstranit některé dílčí odlišnosti uplatňování daně z přidané hodnoty oproti závazným směrnicím, doporučením nebo obvyklé praxi v zemích Evropské unie a sladit tak plně legislativní úpravu platnou pro Českou republiku s předpisy Evropské unie. Novým zákonem se mělo dosáhnout i větší přehlednosti a systematičnosti v členění zákona. Již nestačilo jen upravit novelami původní Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ale muselo dojít k rozsáhlejší úpravě, tedy vydání nového zákona.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nabyl účinnosti dnem 1. 5. 2004 současně se vstupem České republiky do Evropské unie. Přijatý zákon s sebou přinesl zvýšení daňového zatížení, s čímž souvisí i předpokládané zvýšení příjmů státního rozpočtu. Toto je zapříčiněno přesunem některých výrobků a služeb ze snížené sazby daně do základní a snížení limitu pro povinnou registraci plátců. Tyto navrhované změny měly po jejich účinnosti, tj. k datu vstupu do EU, přinést zvýšení příjmů veřejných rozpočtů podle předběžných odhadů o cca 10 - 12 mld. Kč ročně. Vzhledem k tomu, že nový zákon vstoupil v platnost v květnu roku 2004, přínos za období květen až prosinec 2004 měl být cca 6,6 až 8 mld. Kč. V souhrnu i se změnami realizovanými k 1. lednu 2004 měly přesuny sazeb pro rok 2004 přinést zvýšení příjmů rozpočtu o cca 17 mld. Kč a pro rok 2005 o 27 mld. Kč. Rozšíření okruhu zboží a služeb, u něhož se uplatňuje základní sazba daně, měl mít za následek zvýšení cenové úrovně do 1,5 %. Je zřejmé, že cenový dopad mohl být i o něco vyšší, neboť koš spotřebitelských cen (životních nákladů) nezahrnuje zejména všechny druhy služeb, jichž se změna sazeb daně dotkla.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty byl již za dobu své krátké existence 21 krát novelizován. Přehled zákonů, kterými byl změněn je uveden v následující tabulce:

Tabulka 1: Přehled změn Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon číslo	Název zákona	Účinnost od
635/2004 Sb.	Změna zákonů souvisejících se zákonem o správních poplatcích	1. ledna 2005
669/2004 Sb.	Změna zákona o daních z příjmů	1. ledna 2005
124/2005 Sb.	Změna zákona o státní sociální podpoře	30. března 2005
215/2005 Sb.	Zákon o registračních pokladnách	3. června 2005
217/2005 Sb.	Změna zákona o spotřebních daních	3. června 2005
377/2005 Sb.	Zákon o finančních konglomerátech	1. října 2005
441/2005 Sb.	Změna zákona o zemědělství	10. listopadu 2005
545/2005 Sb.	Zákon, kterým se mění zákon o daních z příjmů	1. ledna 2006
109/2006 Sb.	Změna zákonů v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách	1. dubna 2006 1. ledna 2007
230/2006 Sb.	Změna zákona o státní statistické službě	1. června 2006
319/2006 Sb.	Zákon o některých opatřeních ke zprůhlednění finančních vztahů v oblasti veřejné podpory	30. června 2006
172/2007 Sb.	Změna zákona o dani z přidané hodnoty	1. srpna 2007
261/2007 Sb.	Zákon o stabilizaci veřejných financí	1. ledna 2008
270/2007 Sb.	Změna zákona o správě daní a poplatků	31. října 2007
296/2007 Sb.	Změna insolvenčního zákona	1. ledna 2008
124/2008 Sb.	Změna zákona o rejstříku trestů	1. července 2008
126/2008 Sb.	Změna zákona v souvislosti s přijetím zákona o přeměnách obchodních společností	1. července 2008
302/2008 Sb.	Změna zákona o dani z přidané hodnoty	1. ledna 2009
87/2009 Sb.	Změna zákona o dani z přidané hodnoty	1. dubna 2009
362/2009 Sb.	Změna zákonů v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu	1. ledna 2010
489/2009 Sb.	Změna zákona o dani z přidané hodnoty	1. ledna 2010

Zdroj: vlastní zpracování

Ze všech těchto novelizací zákona je třeba připomenout Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných financí, který vstoupil v účinnost dne 1. 1. 2008. Tento zákon obsahuje změny 45 zákonů a zavádí tři nové ekologické daně, a to daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Tento soubor právních úprav se kromě oblasti daní týká téměř všech sociálních systémů (jde především o změny v systému státní sociální podpory, životního a existenčního minima, systému nemocenského pojištění, oblasti platové a oblasti zaměstnanosti) a v oblasti zdravotnictví veřejného zdravotního pojištění, pojistného

na toto pojištění a činnosti zdravotních pojišťoven. Důvodem přijetí zákona bylo, že docházelo k dlouhodobému prohlubování veřejného dluhu a zvyšování schodku státního rozpočtu. Hlavním cílem zavedení tohoto zákona bylo optimalizací příjmů podpořit hospodářský růst a úpravou ekologických daní posílit ochranu životního prostředí. Na straně výdajů byla snaha navrženými opatřeními zastavit vzestup finančních prostředků vynakládaných v těchto systémech a tím zastavit nepříznivý vývoj deficitů veřejných rozpočtů.

Změny zákona o DPH měly podpořit hospodářský růst. Došlo k zachování snížené sazby daně na základní životní potřeby, čímž bylo sledováno sociální hledisko jak vůči ekonomicky neaktivní části obyvatelstva, tak i vůči nízko příjmovým skupinám obyvatelstva. Došlo ke zvýšení snížené sazby daně z 5 % na 9 % a ne na jednotných 19 %. Změnou snížené sazby daně se předpokládal nárůst inkasa DPH v roce 2008 o 25,6 mld. Kč, v roce 2009 o 27 mld. Kč a v roce 2010 o 27,9 mld. Kč. Změnou sazby DPH se očekávalo zvýšení míry inflace o 1,067 procentního bodu. Došlo zejména ke zvýšení cenové úrovně těch druhů zboží a služeb, které podléhají této snížené sazbě daně. Sblížení snížené a základní sazby daně mělo také přispět ke snížení motivace plátců daně k daňovým únikům, resp. k obcházení zákona o DPH.

V Příloze 1 diplomové práce je zobrazeno schéma rozpočtového určení daní od 1. 1. 2008. Jedná se o rozdělení peněžních prostředků z celostátního hrubého výnosu z daní, které jsou sdíleny se státním rozpočtem a jsou převáděny do rozpočtů obcí a krajů ve výši, která odpovídá procentnímu podílu na celostátním hrubém výnosu daní. U krajů je takto vypočtená částka dále vynásobena procentem definovaným pro jednotlivé kraje, u obcí je vypočtená částka vynásobena procentem, které je pro každou obec uvedené ve vyhlášce Ministerstva financí.

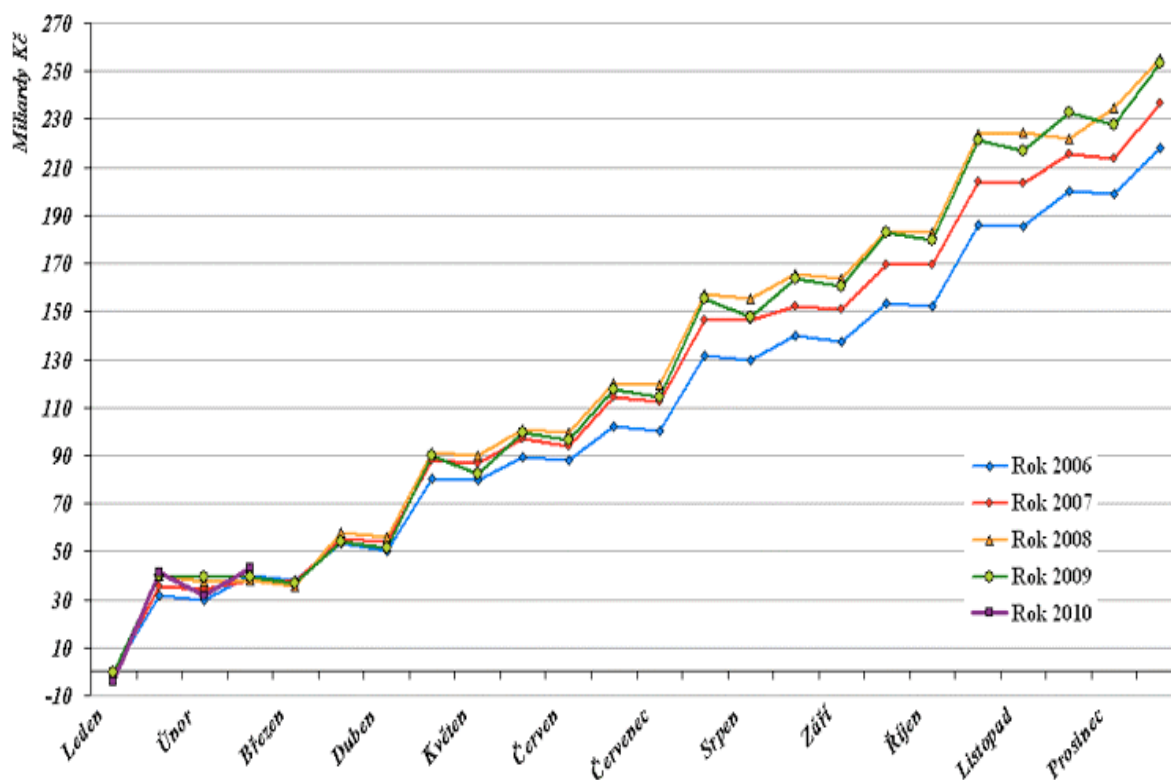
V následující tabulce je zaznamenán přehled vývoje inkasa všech daní od roku 2004 do roku 2009 v České republice.

Tabulka 2: Přehled vývoje inkasa uvedených daní v České republice (v mil. Kč)

Daň	2004	2005	2006	2007	2008	2009
DPH	184 320	208 413	217 784	235 385	255 190	253 612
DPPO	106 526	137 432	128 865	155 674	173 590	110 543
DPFO - podnikatelů	24 040	26 583	17 854	17 003	17 749	5 565
DPFO – záv. činnost	102 627	110 662	111 633	126 388	115 180	111 042
Daň z příjmů vybíraná srážkou	12 098	11 242	14 003	15 700	19 299	19 189
DSL	5 509	5 191	5 428	5 915	6 002	4 795
DNE	4 948	4 987	5 017	5 123	5 195	6 361
Daň dědická a darovací	918	613	728	801	460	252
Daň z převodu nemovitostí	9 461	7 494	7 788	9 774	9 950	7 809
Ostatní příjmy, odvody, pokuty	5 099	5 252	4 977	4 250	4 281	3 784
Celkem	455 547	517 870	514 079	577 014	606 896	522 950

Zdroj: interní materiály Ministerstva financí

Vývoj celostátního hrubého výnosu DPH v letech 2006 až 2010 nám ukazuje následující obrázek:

**Obrázek 2: Celostátní hrubý výnos DPH v letech 2006 až 2010 (v mld. Kč)**

Zdroj: *Daň z přidané hodnoty 2009* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2009 [cit. 2010-04-19]. Dostupný z WWW: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846C-BEE0DF82/cds/xsl/dane_poplatky_9392.html?year

Z uvedené tabulky přehledu vývoje inkasa v jednotlivých letech je zřejmé, že procentním zvýšením snížené sazby daně z 5 % na 9 % v roce 2008, nedošlo k plánovanému nárůstu inkasa DPH o 25,6 mld. Kč, ale pouze o 19,8 mld. Kč. Plánovaného zvýšení inkasa nebylo

dosaženo ani v následujícím roce 2009.

Další důležitou změnou zákona o DPH, byla novela Zákona č. 362/2009 Sb. Tento zákon nabyl účinnosti od 1. 1. 2010 a byl vydán v souvislosti s přípravou návrhu zákona o rozpočtu České republiky na rok 2010. Jeho cílem je pomoci zastavit negativní tendenci neúměrného zadlužování státu, a to zvýšením příjmů státního rozpočtu a současně i snížením některých mandatorních výdajů státu. Došlo ke zvýšení snížené sazby daně z 9 % na 10 % a základní sazby daně z 19 % na 20 %. Předpokládaný dopad procentní změny sazeb je zvýšení výnosu DPH o 17,8 mld. Kč.

Inkaso DPH za leden a únor 2010 představoval 30,2 mld. Kč, tj. 16 % státního rozpočtu, což činí o 2 procentní body vyšší plnění než v únoru minulého roku. Meziroční růst o 2,9 mld. Kč, tj. o 10,8 %, je proti rozpočtované dynamice (6,7 % - měřeno ke skutečnosti roku 2009) vyšší o 4,1 procentního bodu. Projevuje se zde zvýšení základní i snížené sazby daně o 1 procentní bod [2]. Z toho se dá předpokládat dosažení plánovaného zvýšení výnosu DPH o 17,8 mld. Kč za celý kalendářní rok 2010.

V následující tabulce je uveden historický vývoj sazeb daně z přidané hodnoty od 1. 1. 1993 do roku 2010.

Tabulka 3: Historický vývoj sazby DPH

Období	Základní sazba (%)	Snížená sazba (%)
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23	5
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22	5
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19	5
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19	9
od 1. 1. 2010	20	10

Zdroj: vlastní zpracování

1.5 Aplikace evropského práva

Se vstupem České republiky do Evropské unie vstoupil v platnost nový zákon o dani z přidané hodnoty, který vychází ze směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států, týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, tzv. Šestá směrnice. Ustanovení této směrnice jsou promítnuta do tohoto zákona s výjimkou oblastí, v nichž Česká republika vyjednala přechodné období (výjimku) po datu vstupu do EU jako je výše limitu

pro povinnou registraci, snížená sazba daně u tepla a bytové výstavby, atd. Tato směrnice byla již od té doby mnoha jinými směrnicemi novelizována. Zatímco jiné směrnice v některých případech pouze doporučují, jak má členský stát postupovat, Šestá směrnice nedává prostor pro improvizaci. Pokud se členský stát může od této směrnice odchýlit, je to zpravidla v této směrnici přímo a výslovně zmíněno. Je to logické, protože jestli má správně fungovat jednotná celní a daňová unie musí být clo a daň z přidané hodnoty v celé unii shodná. V současné době je základním předpisem pro oblast DPH směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, která platí od 1. ledna 2007 a nahradila zejména Směrnicí Rady 77/388/EHS (tzv. Šestou směrnicí).

Přistoupením České republiky k Evropské unii došlo k rozšíření pramenů práva. Česká republika byla do této doby vázána vlastními zákony a mezinárodními smlouvami. Od vstupu do Evropské unie došlo k rozšíření vlivu mezinárodního práva a Česká republika se musí dle článku 10 a 10a Ústavy řídit nejenom nařízeními, rozhodnutími a směrnicemi, ale také rozhodnutími Evropského soudního dvora. Pro daň z přidané hodnoty, která svým působením ovlivňuje volný pohyb zboží, služeb i kapitálu, mají zásadní význam zejména směrnice jako sekundární zdroj práva Evropské unie.

Není pravdou, že by zákony o dani z přidané hodnoty, byly ve všech členských státech stejné. Rozdíly jsou z mnoha důvodů. Prvním z nich jsou výjimky, a to buď trvalé nebo přechodné. Příkladem přechodné výjimky v České republice je zdanění bytové výstavby ve snížené sazbě daně do konce roku 2007. Další rozdíly mohou vzniknout nevhodným nebo nepřesným překladem, překlepem. Aplikace Evropského práva se řídí určitými pravidly, která však nejsou vždy zcela jasná a teprve judikatura Evropského soudního dvora nám tyto zásady dotváří a každý nový judikát může korigovat naše dřívější zjištění či rozhodnutí. Judikatura Evropského soudního dvora je bezprostředně závazná pouze pro účastníky řízení, nicméně fakticky má spíše povahu precedentů, protože pokud se dotýká výkladu komunitárního práva, je tento výklad závazný pro členské státy, protože jedině ESD je oprávněn závazně vykládat evropské právo.

Závaznost Evropského práva vyplývá pro Českou republiku z čl. 2 Přístupového aktu, dle kterého se ode dne přistoupení stávají ustanovení původních smluv a aktů přijatých orgány Společenství a Evropskou centrální bankou přede dnem přistoupení závaznými pro nové členské státy a uplatňují se v těchto státech za podmínek stanovených v uvedených smlouvách

o tomto aktu. Česká republika je povinná akceptovat jak příslušné směrnice, tak rozhodnutí Evropského soudního dvora. Směrnice, jako právní normy, jsou závazné pro členské státy, a to svým obsahem i cílem, kterého je nutno dosáhnout. Způsob implementace směrnice do příslušné národní právní normy záleží na rozhodnutí každého členského státu a na tom, co je v daném státě obvyklé při aplikaci podobných právních předpisů (např. zákony, vyhlášky, nařízení vlády, aj.). Výsledek takovéto implementace se může v příslušných členských státech výrazně lišit. Z tohoto také vyplývá, že i aplikace samotné daně z přidané hodnoty se může v různých členských státech v příslušných případech lišit, i přesto, že lze očekávat, že právě v důsledku harmonizace této oblasti bude přístup stejný. Směrnice sama o sobě není závaznou pro občana, tuto povinnost má pouze členský stát na rozdíl od nařízení, které je závazné vždy.

Nařízení definuje, jak vykládat určité pojmy, ale není provázáno na pojmy v českých předpisech. Může tak dojít k dalším nejasnostem namísto očekávaného sjednocení výkladů, což by mělo být cílem tohoto právního předpisu. Nařízení jsou bezprostředně použitelná, jsou obecně a přímo závazná. Zavazují jak členské státy, tak fyzické a právnické osoby. Stávají se součástí jejich právního řádu ihned po nabytí účinnosti, zpravidla nepotřebují žádné další implementace ze strany členských států. Pokud existuje kolize mezi zákony některého členského státu a nařízením, má přednost nařízení, nikoliv ustanovení domácího práva, které mu odporuje. Závaznost směrnice či judikatury lze nejlépe chápat z rozsudků Evropského soudního dvora. Rozsudky interpretují jak příslušnou směrnicí chápat nebo vykládat, mají zpětný dopad od doby nabytí účinnosti směrnice.

Účinek směrnic v oblasti daně z přidané hodnoty lze rozdělit na přímý a nepřímý. Přímý účinek je situace, která umožňuje i jednotlivci se dovolávat příslušného ustanovení směrnice a dosáhnout přímé aplikace jejich ustanovení na daný konkrétní případ při vyloučení rozporných norem národního práva. Přímého účinku směrnic se může dovolávat jednotlivec vůči členskému státu, nikoli naopak. Aplikace přímého účinku prakticky nahrazuje nečinnost nebo nedostatečně kvalitní činnost členského státu při plnění jeho vlastních povinností. Je logické, že se stát, který nesprávně implementoval příslušnou směrnicí, nemůže dovolávat směrnice a činit za svoji chybu odpovědným jednotlivce. Přímý účinek může využít plátce tehdy, pokud je to pro něho výhodnější, ale nemůže ho použít správce daně v jeho neprospěch. Typickým příkladem v českém zákoně jsou např. dodávky tepla. V přístupové smlouvě máme určeno, že dodávky tepla domácnostem a podnikatelům,

kteří nejsou plátcí DPH, mohou být ve snížené sazbě. V tuzemském zákoně jsou však veškeré dodávky tepla ve snížené sazbě daně bez rozlišení, zda odběratel je či není plátcem DPH. V těchto případech nemůže správce daně zpochybňovat u plátce to, že při dodávkách tepla plátcí daně, dle tuzemského zákona, správně uplatnil sníženou sazbu daně, ale toto uplatnění je v rozporu s ustanoveními Šesté směrnice, dle které měl uplatnit základní sazbu daně a doměřit mu rozdíl mezi sníženou a základní sazbou daně. V tomto případě by došlo k nepřipustnému uložení povinnosti jednotlivci.

Jako nepřímý účinek směrnic bývá označován institut eurokonformního výkladu, na jehož základě je možno dle judikatury ESD dosáhnout vyšší účinnosti směrnic, pokud nebyly řádně zavedeny do národního práva. Pokud tedy vlastní zákon nějaký pojem přímo nedefinuje, nelze tento pojem objasnit příslušným ustanovením Občanského nebo Obchodního zákoníku, či jinými tuzemskými zákony, musíme tento pojem hledat v příslušných směrniciích a judikaturách ESD, které se k této směrnici vztahují. V praxi to znamená, že vnitrostátní soud se bude muset u pojmů, jejichž obsah Šestá směrnice, či judikatura ESD, nedefinuje obracet na ESD se žádostí o výklad těchto pojmů, přestože se bude jednat o pojmy v tuzemsku běžně používané (např. pojem podnik, nájem, stavba, cestovní kancelář, atd.). Z nepřímého účinku vyplývá hned dvojí riziko, a to že ne všechny judikáty, týkající se DPH, nejsou a ani nebudou přeloženy a proto se příslušný daňový subjekt nemusí včas dozvědět o tom, že definice pojmu, který používá, někde existuje. Druhým rizikem je fakt, že v okamžiku, kdy je řešen nějaký problém na DPH, ještě judikát ESD neexistuje, a až po několika letech rozhodne ESD, jak tento pojem vykládat, pak bude povinností správce daně vykládat tento pojem shodně s rozhodnutím ESD.

V obecné rovině platí, že povinnost eurokonformního výkladu je závazná pro všechny orgány členského státu, které provádějí výklad národního práva a zejména těch norem, které byly přijaty za účelem transpozice určité směrnice. Toto samozřejmě platí i pro pracovníky finančních úřadů při aplikaci zákona o DPH. Správce daně by přímý účinek směrnice měl přiznat v těch případech, kdy jsou výklad a přímo účinná povaha určitého ustanovení směrnice o DPH nepochybné, což znamená, že již existuje ustálená judikatura ESD vyjasňující obsah určitého ustanovení. V těchto případech dojde k odchýlení se správce daně od příslušného národního zákona o DPH ve prospěch aplikace směrnice o DPH a související judikatury ESD. Z druhé strany je na plátcích DPH, zda se rozhodne aplikovat zákon o DPH jako takový nebo bude aplikovat Evropské právo. V případě namítnutí kolize Evropského

a národního práva ze strany plátce daně, musí tento svůj postup obhájit před správcem daně, případně soudem. V případě výsledku tohoto sporu ve prospěch Evropského práva, je důsledkem nikoli neplatnost příslušného vnitrostátního předpisu, ale vždy pouze jeho neaplikovatelnost v konkrétním případě.

Právně závazná znění předpisů a jiných aktů Evropského práva jsou publikována v Úředním věstníku Evropské unie (Official Journal of the European Union), který je vydáván Úřadem pro úřední tisky Evropských společenství se sídlem v Lucemburku. Úřední věstník EU je jediným oficiálním zdrojem předpisů Evropského práva. Některé akty, jmenovitě nařízení, není možné publikovat v národní sbírce právních předpisů. Právně závazná je pouze tištěná verze Úředního věstníku EU. Rozhodnutí ESD jsou zveřejňována v Úředním věstníku EU nebo ve Sbírce soudních rozhodnutí. V elektronické podobě jsou všechna rozhodnutí Soudního dvora ES a Soudu 1. stupně k dispozici na webové stránce <http://curia.eu.int>, kde lze vyhledávat jednotlivá rozhodnutí podle různých kritérií.

2 Obchodní případy v rámci i mimo státy Evropské unie

Vzhledem k tomu, že se Česká republika 1. květnem roku 2004 stala současně i členem Celní unie, kterou tvoří členské státy Evropské unie, a rovněž jednotného vnitřního trhu, došlo k tomuto datu zároveň k "odstranění" celních hranic na státních hranicích s ostatními členskými státy Evropské unie. Byly zrušeny pohraniční celní úřady a zboží, které je přepravováno z České republiky do jiných členských států či naopak, je v absolutní většině případů přepravováno bez dohledu celních orgánů. Skutečnost, že byly zrušeny pohraniční celní orgány, však ještě neznamená, že by dodání zboží mezi členskými státy EU, popř. do státu mimo EU, nepodléhalo DPH. V rámci Evropské unie byla zavedena zcela nová pravidla zdaňování těchto transakcí z pohledu DPH, která vycházejí z již zmiňované Šesté směrnice EU a zákona o DPH.

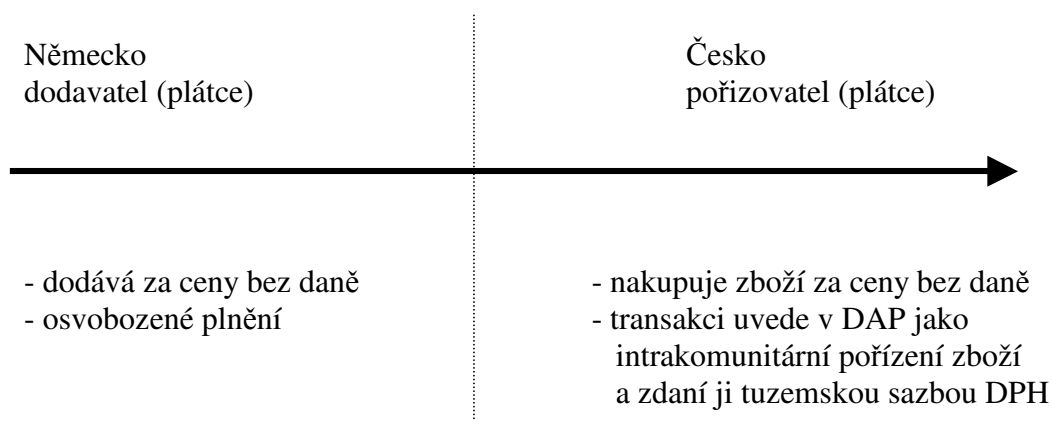
2.1 Pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie

Co se rozumí pod pojmem pořízení zboží z JČS Evropské unie, je v zákoně o DPH vymezeno v ustanovení § 16 odst. 1 zákona o DPH. Pořízením zboží z JČS Evropské unie se pro účely zákona o DPH rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím, které je odesláno nebo přepraveno pořizovateli (osoba, která pořizuje zboží z JČS Evropské unie), přičemž:

- toto odeslání či přepravu zajišťuje osoba registrovaná k dani v JČS Evropské unie, která uskutečňuje dodání zboží, pořizovatel nebo zmocněná třetí osoba,
- zboží je odesláno do JČS Evropské unie, než z kterého je zboží odesláno nebo přepraveno,
- a nejedná se o dodání zboží s instalací nebo montáží osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou nebo o zasílání zboží podle § 18 ZDPH.

Jestliže je příjemce zboží registrován v České republice pro účely DPH a zboží je zároveň fyzicky přepraveno do České republiky, bude tato transakce podléhat DPH ve státě příjemce, tj. v České republice. Zatímco na straně dodavatele se bude jednat o osvobozené dodání zboží, v členském státě pořizovatele zboží se jedná o plnění, které je v souladu s § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH, předmětem daně z přidané hodnoty. Osobou povinnou odvést daň bude v tomto případě příjemce zboží. V praxi tedy česká společnost, která je příjemcem zboží, zatíží přijaté zdanitelné plnění příslušnou sazbou daně a celkovou částku vypočítané DPH

uvede v odpovídajícím řádku svého daňového přiznání. Na druhé straně si může pořizovatel zboží za předpokladu, že použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti (pro svá zdanitelná plnění), v tom samém daňovém přiznání uplatnit nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, a to při splnění podmínek stanovených v zákoně o DPH v platném znění. Tudíž pro odběratele majícího nárok na odpočet daně v plné míře je celá transakce z hlediska DPH neutrální. Tento princip je zobrazen na níže uvedeném obrázku.



Obrázek 3: Pořízení zboží z JČS Evropské unie

Zdroj: vlastní zpracování

Odlišné postupy se však uplatňují v případech, kdy pořizovatelem zboží je osoba nepodléhající dani, např. fyzická osoba - nepodnikatel. Jedná se např. o zasílání zboží zákazníkům na dobírku, přičemž tito zákazníci mohou pocházet z JČS EU. Prodávající pak následně zajistí i odeslání zboží kupujícímu. V těchto případech závisí způsob vyrovnání daňové povinnosti na tom, zda hodnota (prodejní cena) zboží, dodávaného do jiného členského státu fyzickým osobám či jiným osobám nepodléhajícím dani, překročí v běžném kalendářním roce částku rovnající se 1 140 000,- Kč či nikoli. Každý členský stát EU má stanovenou svou vlastní hranici při zasílání zboží. Do doby, než je tento limit překročen, musí prodávající uplatňovat DPH svého státu, odkud zboží odesílá. Pokud plátce DPH přesáhne při zasílání zboží do JČS EU hranici stanovenou tímto členským státem, do kterého zboží zasílá, je povinen se v tomto členském státě zaregistrovat k DPH a začít uplatňovat na toto zboží sazbu DPH daného státu, kde se zaregistroval.

2.2 Dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie

Dodáním zboží se rozumí pro účely ZDPH převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Při dodání zboží do JČS EU musí být splněna i podmínka podle ustanovení § 13 odst. 2 ZDPH tedy, že zboží musí být fyzicky odesláno nebo přepraveno do JČS EU. V ustanovení § 64 odst. 1 ZDPH jsou vymezeny podmínky, které pokud plátce DPH splní, může osvobodit od daně dodání zboží do JČS.

V podstatě se jedná o dvě základní podmínky:

- zboží je dodáváno osobě registrované v JČS EU, tzn. bylo jí přiděleno DIČ pro účely DPH,
- zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno z ČR do JČS EU.

Jedná se o situace, kdy český plátce daně dodává zboží osobě registrované k DPH v jiném členském státě. Tato transakce podléhá zdanění ve státě, kde byla ukončena přeprava. Český dodavatel zboží vystaví fakturu bez české DPH. Vzhledem k tomu, že přesun zboží z České republiky do jiného členského státu již nemůže být doložen celními deklaracemi potvrzenými celními úřady, je nutno věnovat zvýšenou péči evidenci takto dodaného zboží a rovněž evidenci zákazníků, kterým je zboží dodáno. Tento princip je zobrazen na Obrázku 5.

Český plátce DPH dodal prostřednictvím své vnitropodnikové dopravy slovenskému plátcí DPH vysokozdvížný vozík v základu daně 100 000,- Kč. Český plátce DPH dodání vysokozdvížného vozíku osvobodí od DPH s nárokem na odpočet v souladu s ustanovením § 64 odst. 1 zákona o DPH. Český plátce DPH tedy bude dodávat vysokozdvížný vozík za cenu bez daně, tedy ve výši 100 000,- Kč.

Český plátce daně má povinnost:

- vystavit pro slovenského obchodního partnera daňový doklad v souladu s ustanovením § 34 zákona o DPH,
- vést evidenci pro daňové účely v souladu s ustanovením § 100 zákona o DPH v takovém členění, aby sestavil daňové přiznání a souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty,
- dodání vysokozdvížného vozíku uvést ve výši 100 000,- Kč do řádku 410 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, v souladu s ustanoveními § 22 zákona o DPH,

- uvést toto dodání zboží v souladu s ustanovením § 102 zákona o DPH do souhrnného hlášení.

Kódy zemí jednotlivých členských států Evropské unie, které uvádí tuzemský plátce daně do souhrnného hlášení k dani z přidané hodnoty jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 4: Kódy zemí jednotlivých členských států Evropské unie

Název země	Kód země	Formát DIČ pořizovatele zboží bez kódu země	Počet znaků	Poznámky
Belgie	BE	123456789	9	pouze číslice
Dánsko	DK	12345678	8	pouze číslice
Německo	DE	123456789	9	pouze číslice
Estonsko	EE	123456789	9	pouze číslice
Řecko	EL	123456789	9	pouze číslice
Španělsko	ES	X12345678 12345678X	9	obsahuje jedno nebo dvě písmena na prvním nebo posledním místě
Francie	FR	12345678901 X1123456789 1X123456789 XX123456789	11	obsahuje buď jen číslice nebo na prvním nebo druhém místě nebo na prvním a druhém místě písmeno, s výjimkou písmen „I“ a „O“
Irsko	IE	1234567X 1X34567X	8	obsahuje jedno nebo dvě písmena na posledním místě nebo na druhém a posledním místě
Itálie	IT	12345678901	11	pouze číslice
Kypr	CY	12345678X	9	obsahuje na posledním místě písmeno
Lotyšsko	LV	12345678901	11	pouze číslice
Litva	LT	1234567879 123456789012	9 nebo 12	pouze číslice
Lucembursko	LU	12345678	8	pouze číslice
Maďarsko	HU	12345678	8	pouze číslice
Malta	MT	12345678	8	pouze číslice
Nizozemsko	NL	123456789B01	12	9 znaků číslice, poslední 3 znaky jsou vždy v rozsahu B01 až B99
Rakousko	AT	U12345678	9	první znak je U, pak číslice
Polsko	PL	1234567890	10	pouze číslice
Portugalsko	PT	123456789	9	pouze číslice
Slovinsko	SI	12345678	8	pouze číslice
Slovenská republika	SK	1234567890	10	pouze číslice
Švédsko	SE	123456789012	12	pouze číslice
Finsko	FI	12345678	8	pouze číslice
Velká Británie	GB	1234567879 123456789012 GD123 HA123	5 nebo 9 nebo 12	pouze číslice nebo na prvním a druhém místě písmena GD nebo HA

Zdroj: Pokyny k vyplnění souhrnného hlášení a následného souhrnného hlášení

Slovenský plátcе daně je povinen toto zboží řádně přiznat a zdanit příslušnou sazbou daně platnou na Slovensku v rámci svého podávaného přiznání k dani z přidané hodnoty. Na následujícím obrázku je uveden příklad vyplnění souhrnného hlášení k dani z přidané hodnoty.

B. ODDÍL (SECTION B)					
Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1	SK	12345678	0	1	100000
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					

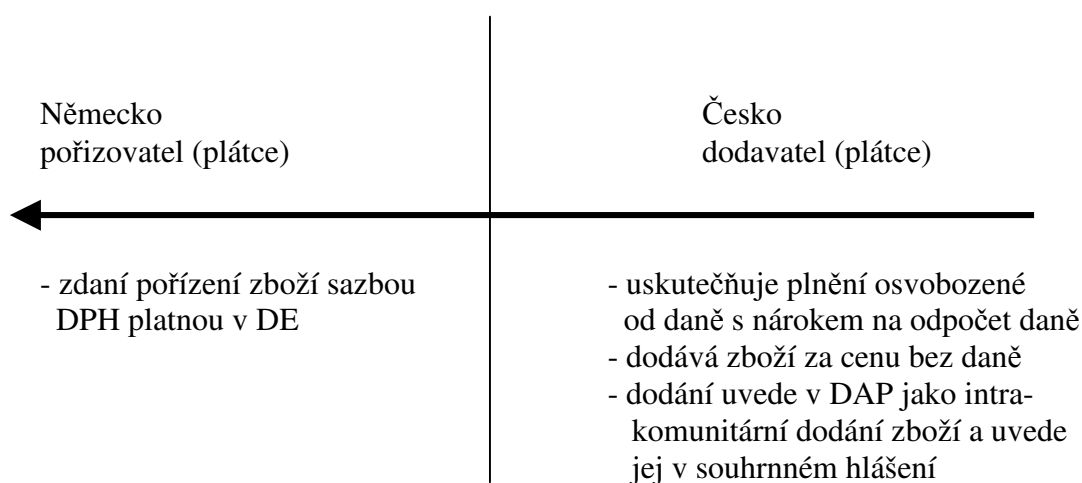
Obrázek 4: Příklad uvedení dodání zboží v souhrnném hlášení

Zdroj: *Daň z přidané hodnoty 2009* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2009 [cit. 2010-04-19]. Dostupný z WWW: http://cds.mfcr.cz/sys/cds/scripts/tiskopisy/tiskopisy-pdf2010/5521_2.pdf

Finanční úřad totiž může takového plátce vyzvat, aby prokázal, že zboží bylo fyzicky vyvezeno z České republiky a že jeho příjemcem (zákazníkem) je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Odběratel zboží, jako osoba registrovaná v JČS, je povinen poskytnout českému plátcí DPH své DIČ. Dále je povinen toto zboží řádně přiznat a zdanit příslušnou sazbou DPH platnou ve své zemi a zahrnou do svého podávaného přiznání k DPH.

Zde lze namítnout, že toto ustanovení zákona o DPH se může jevit jako dosti problematické. V § 64 odst. 5 zákona o DPH je uvedeno, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele zboží, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu Evropské unie. Představme si situaci, že si zboží převezme od dodavatele v tuzemsku sám odběratel či jím zmocněný dopravce a sám se zaváže jej převézt do jiného členského státu Evropské unie. V této situaci českému dodavateli nezbývá, než se spolehnout na slib (i třeba vyplývající ze smluvního ujednání) odběratele, že skutečně zboží do jiného členského státu převezme či odešle. Ovšem pokud se stane to, že odběratel svému slibu nedostojí, zboží nebude dodáno do jiného členského státu EU a správce daně tuto skutečnost zjistí, může se stát, že dodavateli v tuzemsku bude dodatečně daň z přidané hodnoty z takto dodaného zboží doměřena, neboť nesplní ustanovení § 64 zákona o DPH. Dodatečně přijde o nárok na osvobození od daně díky nesplnění podmínky převezení nebo odeslání zboží

do jiného členského státu EU. V těchto případech je vhodné před vlastní obchodní transakcí se řádně přesvědčit o důvěryhodnosti odběratele, a to zejména ověřením DIČ, výpisem z možných registrů (např. z obchodního rejstříku), zjištěním bonity, apod. Pakliže by se přesto stal případ, kdy by se údaje na dokladech, které jsou předloženy jako důkazní prostředky o převezení či odeslání zboží odběratelem do jiného členského státu EU, později ukázaly jako nepravdivé, přičemž se z toho dovodí, že strana dodavatele o těchto nesprávnostech nevěděla nebo nemohla vědět a při prokazování osvobození od daně uplatnila tento důkazní prostředek před správcem daně v dobré víře, nezbyvá jiné řešení, než se obrátit na tuzemský soud případně na Evropský soudní dvůr.



Obrázek 5: Dodání zboží do JČS Evropské unie

Zdroj: vlastní zpracování

Při dodání zboží osobě, která není registrovaná k DPH v JČS EU nebo osobě, pro kterou není pořízení zboží z JČS EU předmětem DPH, se nejedná o plnění osvobozené od DPH. Zboží je dodáváno za cenu včetně DPH a plátce je povinen odvést daň z takového dodání zboží v České republice ve svém daňovém přiznání.

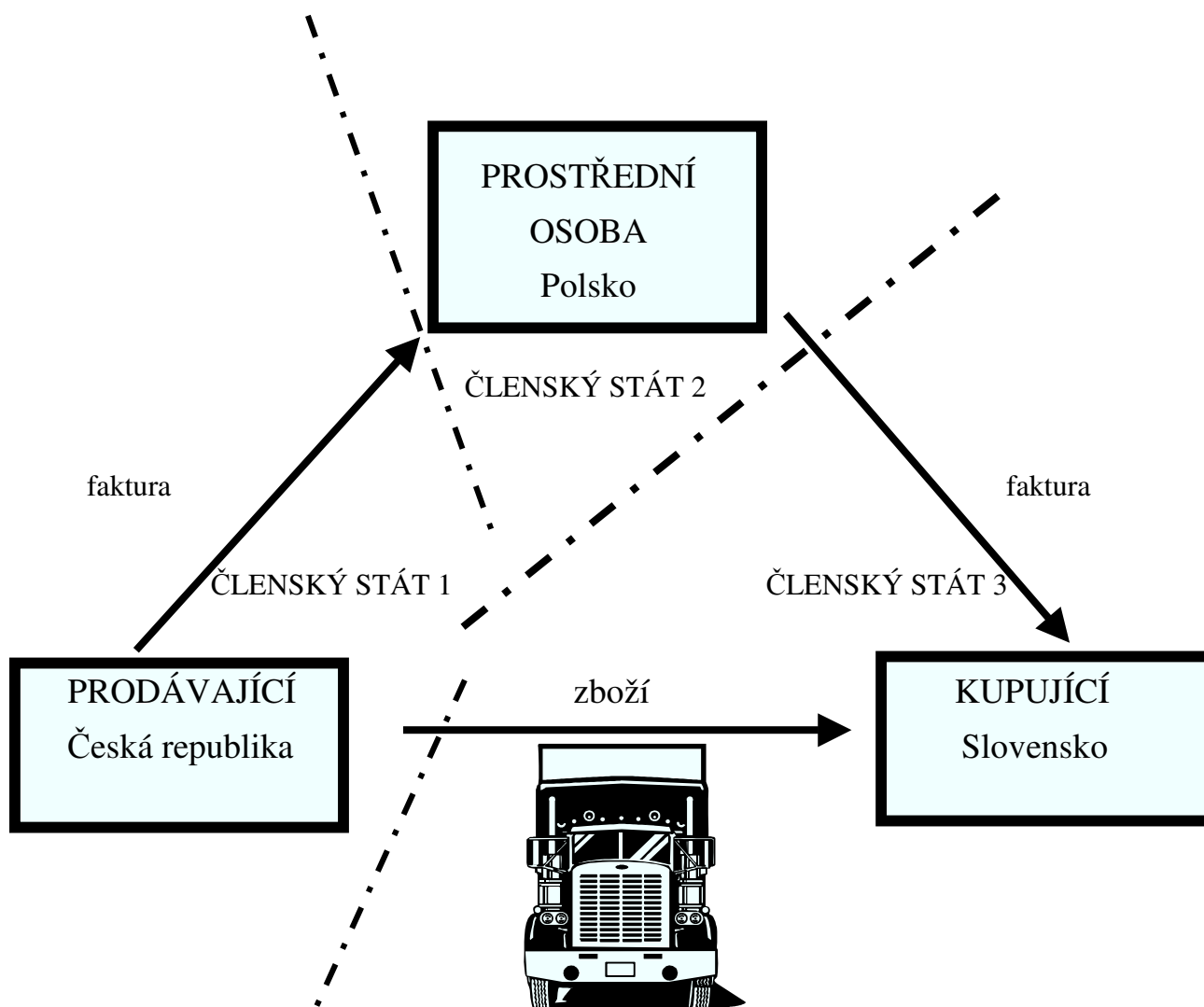
2.3 Zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území EU formou třístranného obchodu

Třístranný obchod je definován v § 17 odst. 1 zákona o DPH jako obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno prodávajícím, prostřední osobou nebo zmocněnou třetí osobou z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího (viz Obrázek 5).

Pro použití zjednodušeného postupu je nutné dodržet níže uvedené podmínky zákona o ZDPH:

1. prostřední osoba se nesmí registrovat v členském státě Evropské unie, kde dochází k ukončení odeslání nebo přepravy zboží, a uplatní osvobození od DPH při pořízení zboží v tomto členském státě, za podmínek stanovených tímto členským státem (§ 17 odst. 5 zákona o DPH),
2. „pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie je uskutečněno prostřední osobou, která není plátcem daně ani osobou identifikovanou k dani, ale je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě Evropské unie (§ 17 odst. 6 písm. a) zákona o DPH),
3. pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie je uskutečněno prostřední osobou za účelem následného dodání zboží v tuzemsku (§ 17 odst. 6 písm. b) zákona o DPH),
4. zboží pořízené prostřední osobou je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu Evropské unie prodávajícího do tuzemska a je určeno pro kupujícího, pro kterého prostřední osoba uskutečňuje následné dodání zboží (§ 17 odst. 6 písm. c) zákona o DPH),
5. kupující je plátcem daně nebo osobou identifikovanou k dani (§ 17 odst. 6 písm. d) zákona o DPH),
6. kupující je povinen přiznat a zaplatit daň podle § 108 zákona o DPH u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (§ 17 odst. 6 písm. e) zákona o DPH),
7. zboží je přímo odesláno nebo přepraveno prodávajícím, prostřední osobou nebo zmocněnou třetí osobou z členského státu Evropské unie prodávajícího do členského státu Evropské unie kupujícího (§ 17 odst. 1 zákona o DPH)“ [1, s. 18].

Pro názornou představu je vymezení třístranného obchodu zobrazeno na níže uvedeném obrázku.



Obrázek 6: Model třístranného obchodu

Zdroj: vlastní zpracování

Zjednodušený postup třístranného obchodu spočívá v tom, že pokud bude použito výše uvedené schéma, tak plátce daně (prostřední osoba z Polska) nebude deklarovat tuto transakci v rámci DPH na vstupu ani na výstupu ve svém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty. Aktuální tiskopis daňového přiznání je v Příloze 3 této diplomové práce.

Níže jsou uvedeny povinnosti jednotlivých účastníků třístranného obchodu vždy z pohledu, jako by konkrétním účastníkem v třístranném obchodu byl český plátce daně.

Povinnosti prodávajícího (v případě, že by jím byl český plátce DPH):

1. vystavit doklad pro prostřední osobu podle ustanovení § 34 zákona o DPH,
2. uvést dodání zboží do svého daňového přiznání (§ 22 odst. 3, 4 zákona o DPH),
3. vést evidenci pro daňové účely v souladu s ustanovením § 100 zákona o DPH,
4. podat souhrnné hlášení dle ustanovení § 102 zákona o DPH.

Povinnosti prostřední osoby (v případě, že by jím byl český plátce DPH):

1. splnit podmínky uvedené v ustanovení § 17 odst. 6 zákona o DPH pro uplatnění osvobození od daně při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie uskutečněné v tuzemsku,
2. oznámit stejné DIČ prodávajícímu a uvést je na dokladu pro kupujícího,
3. vystavit kupujícímu daňový doklad dle ustanovení § 34 zákona o DPH a sdělení, že se jedná o třístranný obchod,
4. podat souhrnné hlášení, ve kterém uvede třístranný obchod odděleně od běžných transakcí s uvedením kódu plnění „2“.

Povinnosti kupujícího (v případě, že by jím byl český plátce daně):

1. kupující je povinen oznámit prostřední osobě DIČ, které kupujícímu bylo přiděleno v tuzemsku,
2. doplnit dle ustanovení § 35 odst. 2 zákona o DPH na daňový doklad případné chybějící údaje podle § 35 odst. 1 zákona o DPH písm f), g), i), j) a základ daně v české měně,
3. v rámci svého daňového přiznání přiznat a zaplatit daň podle ustanovení § 108 zákona o DPH, a to na základě daňového dokladu vystaveného prostřední osobou, stejně jako při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie.

Pokud je kupující plátce daně, může si za podmínek stanovených v ustanoveních § 72 a § 73 zákona o DPH uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

2.4 Dovoz zboží

Dle Zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který platil do vstupu ČR do EU, se dovozem zboží rozuměl vstup zboží do České republiky, tedy ze všech zemí světa. Při dovozu zboží byla v souladu s celními předpisy DPH spolu se clem vyměřena celními orgány, přičemž za splnění podmínek Zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, bylo možné nárokovat DPH na vstupu. Při dovozu zboží musela být DPH celnímu úřadu zaplacená všemi osobami, kterým bylo zboží propuštěno do tuzemska v příslušných celních režimech, tedy jak plátcům DPH, tak i osobám, které plátcí DPH nebyly. Tyto základní principy uplatnění DPH při dovozu zboží jsou v ZDPH v podstatě zachovány, ovšem používají se ve vztahu k třetím zemím.

Ve znění zákona platném od 1. 5. 2004 do konce roku 2004 daň při dovozu zboží vyměřoval a vybíral vždy příslušný celní úřad a plátce ji neuváděl jako svoji daňovou povinnost do daňového přiznání, postupovalo se shodně jako před vstupem České republiky do Evropské unie. S účinností od 1. ledna 2005 vstoupila v platnost novela zákona o dani z přidané hodnoty, a to Zákonem č. 635/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o správních poplatcích (část desátá, zákon byl zveřejněn v částce 215 Sbírky zákonů). Součástí této novely byla také změna při uplatnění DPH u dovozu zboží, pokud je uskutečněn plátcem DPH. Změna spočívala v tom, že obdobným způsobem, jakým se přiznává daň při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, se bude postupovat obecně při dovozu zboží ze států mimo EU za předpokladu, že dovoz je realizován plátcem daně. Daň tedy již nebudou vyměřovat a vybírat celní orgány, ale daň bude plátce sám přiznávat v daňovém přiznání.

Dle ustanovení § 20 odst. 1 a 3 ZDPH se dovozem zboží rozumí vstup zboží na území ES ze třetích zemí. V souladu s ustanovením § 23 odst. 1 ZDPH vzniká povinnost přiznat daň při dovozu zboží dnem, kdy podle celních předpisů upravujících vznik celního dluhu vzniká povinnost uhradit clo, a to i v případech, kdy je zboží dovezené beze cla při propuštění dováženého zboží do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navracení a dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla, při nezákonném dovozu zboží, při porušení podmínek dočasného uskladnění zboží nebo při porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dovážené zboží propuštěno.

Z uvedeného je tedy zřejmé, že DPH bude vybrána v zemi, kde bude zboží propuštěno do příslušného režimu, v němž vzniká povinnost přiznat a zaplatit DPH z dovozu.

Podle ustanovení § 30 ZDPH je základním daňovým dokladem při dovozu zboží do tuzemska rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vzniká daňová povinnost, nebo rozhodnutí o ukončení celního režimu dočasného použití, vydané celním orgánem na tiskopisu písemného celního prohlášení – nejčastěji Jednotném správním dokladu (dále jen JSD). Daňovým dokladem může být i jiné rozhodnutí o vyměření DPH vydané celním orgánem, pokud je DPH zaplacená, například platební výměr. Daňovým dokladem při vrácení zboží zpět do tuzemska je rozhodnutí o vyměření DPH vydané celním orgánem, pokud je DPH zaplacená.

2.5 Vývoz zboží

Pojem vývoz zboží je zákonem vymezen v ustanovení § 66 odst. 1 ZDPH a rozumí se jím výstup zboží z území ES, na území třetí země, jestliže bylo zboží propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství. Vývoz zboží je podle § 66 odst. 2 ZDPH osvobozen od DPH s nárokem na odpočet DPH, pokud odeslání nebo přepravu provedl sám vývozce nebo jím zmocněná osoba, například prostřednictvím spediční firmy. Vývoz zboží je také uskutečněn, jestliže je přeprava zajištěna kupujícími nebo jím zmocněnými osobami, ale kupující nesmí mít v tuzemsku sídlo, místo podnikání, provozovnu, místo pobytu ani místo, kde se obvykle zdržuje.

V souladu s ustanovením § 30 odst. 4 ZDPH je daňovým dokladem při vývozu zboží rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu vývoz nebo pasivní zušlechťovací styk učiněné na písemném celním prohlášení, nejčastěji na tiskopisu JSD. Daňovým dokladem při vývozu zboží může být i jiné rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu vývoz nebo pasivní zušlechťovací styk vydané celním orgánem. Pokud je podle ustanovení § 30 odst. 5 ZDPH celní prohlášení podáno plátcem DPH se souhlasem celního orgánu elektronicky, musí být opatřeno zaručeným elektronickým podpisem nebo označeno elektronickou značkou ve smyslu Zákona o elektronickém podpisu. Na daňovém dokladu prokazujícím vývoz musí být celním orgánem uveden údaj o datu přechodu zboží z území ES nebo umístění zboží do svobodného celního skladu nebo svobodného celního pásma.

Pokud není výstup zboží u území ES potvrzen celním orgánem, prokazuje plátce splnění podmínek pro osvobození od daně jinými důkazními prostředky, např. přepravními doklady dodacími listy, apod.

Od roku 2007 je v ČR i v ostatních státech EU uplatňován tzv. systém e-vývoz, který umožňuje předložit pouze elektronické celní prohlášení. Zpět je zaslána právně závazná elektronická zpráva o přijetí celního prohlášení nebo výzva k opravě. Celní orgány by měly posílat zpět pro účely DPH právně závazné potvrzení o výstupu zboží z EU jako elektronicky podepsanou zprávu.

3 Daňové úniky

3.1 Charakteristika a cíle daňových úniků

Pod pojmem minimalizace daně si lze představit různé formy snížení daňové povinnosti daňových subjektů. Jednu z možností rozdělení ukazuje následující tabulka:

Tabulka 5: Minimalizace daně

Minimalizace daně			
legální	nelegální (daňový únik)		
tzv. efektivní daňová optimalizace, tj. využití všech dostupných zákonných ustanovení k minimalizaci odvedené daně - přímý úmysl zákonodárce (osvobození, slevy, odpisy, aj.) - využití nedostatků v zákonech	neúmyslný	úmyslný menšího rozsahu	úmyslný většího rozsahu – škoda nad 50 000,- Kč (trestný čin)
	- prokazatelný - hůře prokazatelný		

Zdroj: vlastní zpracování

Hranice mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem není jednoznačná. Problém je hlavně v nejednoznačném výkladu některých právních předpisů, kdy ani jednotlivé finanční úřady nemusejí postupovat jednotně. Snadno tak může nastat situace, kdy jedna a tatáž aktivita daňového subjektu může být považována jedním finančním úřadem za činnost legální, zatímco druhý finanční úřad ji může považovat za činnost v rozporu s příslušným právním předpisem.

Pod pojmem daňový únik si lze představit snahu o získání finančních prostředků pro vlastní potřebu jednotlivce nebo organizované skupiny, a to nelegální cestou. Může k tomu docházet minimalizací daňové povinnosti či snahou o úplné vyhnutí se platbě různých daní. Jednoznačná, všeobecně platná definice daňového úniku v našem právním řádu neexistuje. Trestní zákon hovoří o trestných činech daňových, mezi něž podle § 241 patří neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a podle § 240 zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (clo, pojistné, apod.). Pro oba paragrafy platí, že nezákonná činnost, aby byla klasifikována jako trestný čin, musí být prováděna ve větším rozsahu. Do této kategorie trestného neodvedení nebo zkrácení

daně se dostane jen minimum činností, které bývají nazývány daňovým únikem.

Daňové úniky ale mohou být pouze vedlejším efektem finančních podvodů (tunelování) spočívajících např. v odčerpání aktiv, okradení společníků a akcionářů formou navýšení kapitálu a znehodnocení akcií, ručení bezcenným majetkem za poskytnuté úvěry, převedením majetku, který je předmětem exekuce na jinou osobu, apod. Zisky z takovýchto činností jsou poté převedeny do soukromých nezdaněných nebo i zdaněných příjmů jejich organizátorů.

Za hlavní formy daňových úniků lze považovat:

- a) provádění legální činnosti plátce, při které dochází ke krácení daně za účelem získání finančních prostředků pro vlastní potřebu,
- b) provádění legální činnosti plátce, při které dochází ke krácení daně, kde hlavním cílem není minimalizace daňových povinností, ale např. získání finančních prostředků pro další rozvoj podnikání nebo další nelegální činnost,
- c) organizování daňových úniků formou vytvoření obchodních vazeb mezi několika společnostmi, tzv. „řetězců“,
- d) krácení daně v souvislosti s tunelováním společností,
- e) krácení daně v souvislosti s provozováním nelegální činnosti (prodej odcizeného, neprocleného zboží, atd.),
- f) snížení vlastní daňové povinnosti.

3.2 Rozdělení organizátorů daňových úniků

Organizátory daňových úniků můžeme rozdělit do dvou skupin:

- a) skupina, která se považuje za seriózní podnikatele a svojí nelegální činností zvyšuje vlastní prospěch z podnikání a zajišťuje si tím finanční prostředky pro vlastní potřebu nebo další nelegální činnost
- b) skupina, která účelově vytváří dojem legálního podnikání, ale ve skutečnosti je jejím cílem získání finančních prostředků z nadměrných odpočtů nebo jiným nelegálním způsobem a dále jejich využití pro vlastní potřebu.

První skupina v případě odhalení ve většině případů vrátí vyinkasované finanční prostředky a pokračuje dále v podnikání. Druhá skupina v případě odhalení její nelegální činnosti většinou změní svoji vlastnickou strukturu, tj. prodá společnost tzv. „bílému koni“, stává se nekontaktní, likviduje veškeré důkazní materiály svědčící o její nelegální činnosti nebo akceptuje povinnost vrácení finančních prostředků s vědomím, že neexistuje majetek k exekuci, a spěje ke zrušení celé společnosti.

Z tohoto je patrné, že se nejedná o osoby, které by nevědomky neplnily své daňové povinnosti, nýbrž o osoby, které vědomě a neoprávněně získávají finanční prostředky pro svůj vlastní prospěch na úkor všech ostatních.

Jiné rozdělení organizátorů daňových úniků může být podle jejich schopnosti provádění a řízení nelegální činnosti:

- a) osoby, které využívají své kontakty na další osoby, které za úplatu vystavují potřebné doklady a listiny, nabízejí je na trhu a přesvědčují další osoby o výhodnosti takto snížené daně a malém riziku odhalení,
- b) osoby, které připravují složitější schémata úniků, nabízejí možnost zapojení se do připravovaných řetězců firem,
- c) osoby, které zastupují střední a velké podniky, kam se dostaly po legálních i nelegálních transakcích, a které působí dojemem solidního podniku. Mají značné ekonomické možnosti, ekonomické a právní zázemí.

3.3 Principy daňových úniků

V praxi se ukazuje, že ke krácení daně může docházet mnoha způsoby. Mezi nejpoužívanější patří:

- a) krácení nebo zatajování příjmů a následné zkreslování evidence pro daňové účely a účetnictví (hostinská činnost, taxislužba, ubytování, nákup a prodej),
- b) neoprávněné zvyšování výdajů fiktivními daňovými doklady (stavební práce, zprostředkování obchodních případů),
- c) obcházení právních předpisů,
- d) simulace obchodních transakcí v řetězci firem za účelem neodvedení daně a čerpání

nadměrných odpočtů.

Vstup České republiky do EU sebou přinesl i nové formy realizace daňových úniků. Mohou to být například následující situace:

- a) „rozptýlení“ zboží, kdy dochází např. k dodání zboží (100 ks) z ČR do Francie, přeprava probíhá přes Německo, kde se část zboží odebere a do místa dodání ve Francii je dodána pouze zbylá část zboží (70 ks),
- b) nepřiznání daně v zemi pořizovatele zboží, který zboží obdrží, včetně daňového dokladu, neprovede samozdanění pořízeného zboží a následně ho prodá,
- c) zboží je dodáno do jiné země, než je země odběratele zboží, který je uveden na daňovém dokladu
 - 1. český plátce A fakturuje dodání zboží německému odběrateli B (osvobozeno od daně), který ho uhradí, ale zboží je ve skutečnosti dodáno jinému českému plátcovi C v ČR (neodvedena daň),
 - 2. český plátce A dodá zboží českému plátcovi C (nezdaněno), který zboží uhradí a prodá českému plátcovi D (nezdaněno), avšak fakturace je provedena na německého odběratele B (jakoby osvobozeno),
 - 3. český plátce A dodá zboží českým odběratelům C, D a E (nezdaněno), avšak fakturace je provedena na německého plátce B (jakoby osvobozeno), který zboží neobdrží a samozřejmě nepřizná žádnou daň z pořízeného zboží.

Daňové úniky jsou realizovány jak osobami, které je sami organizují, ale jsou do nich vtahovány i osoby, které by k nim za normálních okolností nikdy nepřistoupily. Uchylují se k nim z důvodu snadného získání finančních prostředků, získání či eliminace případné konkurenční výhody. Daňové úniky mohou být realizovány mnoha způsoby, ale i přesto mají vždy něco společného. Charakteristické je rozmělnění jedné velké dodávky na několik menších, aby nedocházelo k výrazným výkyvům při plnění daňových povinností. Do těchto obchodů jsou zapojovány osoby, které jsou správci daně známy již z dřívější nelegální činnosti, přestože se snaží navodit dojem solidnosti a bezúhonnosti. Snaží se o zametení všech existujících stop pro případnou trestní odpovědnost, ničí veškeré důkazní prostředky, stávají se nekontaktními.

3.4 Řetězce firem

Mluvíme-li o řetězcích firem, máme na mysli spojení více než dvou společností v řadě provádějící mezi sebou obchodní transakce, které navozují dojem legálnosti, ale jsou účelově vytvářeny s cílem nelegálního odčerpávání odpočtů daně. Tyto řetězce se mohou skládat z různého počtu firem, různě se větvit, rozdělovat se, obchodovat s různými komoditami zboží a služeb.

Princip fungování řetězců firem můžeme rozdělit do několika fází:

1. fáze: osoba A poskytne plátcí B vhodnou komoditu zboží (textil, elektronické součástky, drahé kameny, apod.). Zboží je prodáváno za minimální cenu, protože se jedná o takřka neprodejné zboží, často získané od likvidovaných jiných firem. Častá je výrazná odlišnost těchto komodit od zboží, s kterým firma běžně obchoduje, a to jak v sortimentu, tak v množství.

Např. osoba A dodá osobě B 50 tun textilního zboží za částku 1.190,- Kč (základ daně 1.000,- Kč a daň 190,- Kč).

2. fáze: osoba B poskytne dále toto zboží osobě C, ale za mnohonásobně vyšší cenu než byla cena pořizovací. Prodej tohoto zboží zahrne do svého daňového přiznání k DPH, ale daňovou povinnost nezaplatí. Typické je vykázání v daňovém přiznání vysokých prodejů (výstupů) oproti minimálním nákupům (vstupům). Někdy může být zvýšení ceny kompenzováno uplatněním fiktivních nároků na odpočet daně na straně vstupů.

Např. osoba B dodá osobě C 50 tun textilního zboží za částku 1.190.000,- Kč (základ daně 1.000.000,- Kč a daň 190.000,- Kč).

3. fáze: osoba C dodá stejné zboží za stejnou nebo o málo vyšší cenu osobě D. V daňovém přiznání je vykázána skoro stejná výše vstupů i výstupů a výsledkem je nízká daňová povinnost osoby D. Toto vytváří zdání legální, běžné obchodní transakce. Osoba C se jeví vůči správci daně jako „bezproblémový“ daňový subjekt. Tyto obchodní transakce provádějí většinou firmy, které jsou již nějaký čas plátcí daně a mají svoji historii, málo zde působí nově registrovaní plátcí daně. Významným znakem pro správce daně, že se jedná o nestandardní činnost společnosti, může být skutečnost, že dochází

k výraznému jednorázovému navýšení obratu plátce. Stejný způsob může ještě dále pokračovat přes několik dalších firem s cílem ještě většího zakrytí této nelegální činnosti.

Např. osoba C dodá osobě D 50 tun textilního zboží rovněž za částku 1.190.000,- Kč (základ daně 1.000.000,- Kč a daň 190.000,- Kč).

4. fáze – osoba D ve svém daňovém přiznání vykazuje nadměrný odpočet, někdy může dojít pouze ke snížení vlastní daňové povinnosti, plátce vykáže, že nakoupené zboží od osoby C vyvezl do zahraničí nebo dodal do JČS EU, popř. bylo zboží odcizeno, zničeno, atd. V této fázi dochází ke konečnému čerpání finančních prostředků ze státního rozpočtu.

Např. plátce D vykáže vývoz 50 tun textilního zboží do zahraničí za 1.100.000,- Kč, v důsledku osvobození však vykazuje nadměrný odpočet 190.000,- Kč.

Při rozkrývání řetězců a obchodních transakcí probíhajících mezi jeho jednotlivými články je hlavním cílem správce daně zabránit neoprávněnému vyplacení nároku na odpočet daně na dani z přidané hodnoty. Prověřování transakcí by mělo probíhat současně po celém řetězci a jednotlivá zjištění by měla být hodnocena ve vzájemných souvislostech.

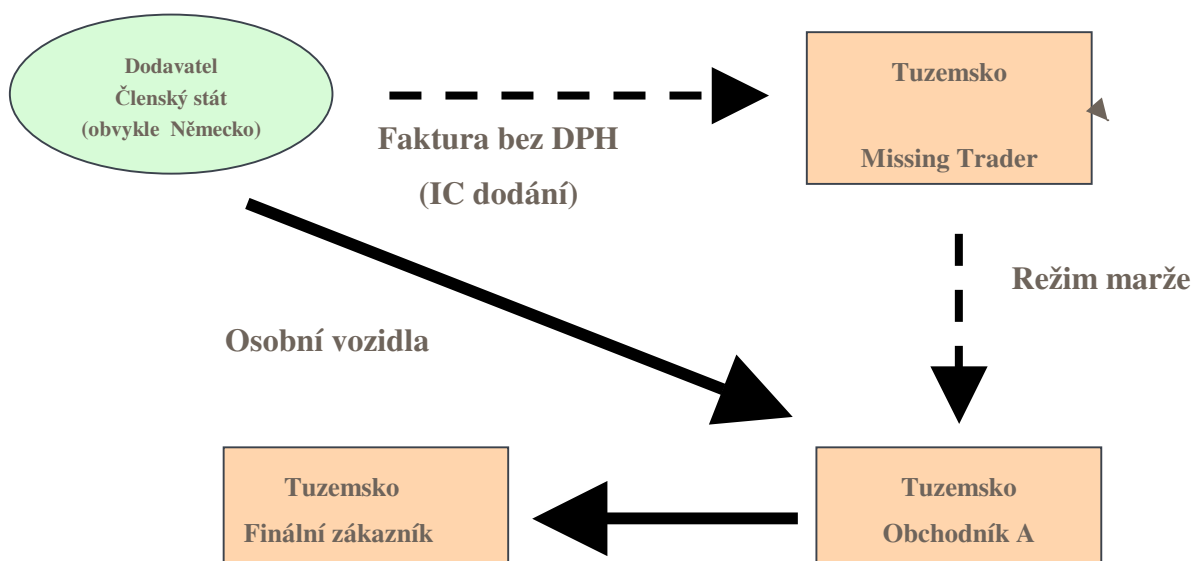
Jednotlivé postupy správce daně lze rozdělit do několika kroků:

1. identifikace jednotlivých firem zapojených v řetězci,
2. identifikace předmětu obchodních transakcí,
3. stanovení jednotlivých kroků správce daně ve vztahu ke všem firmám zapojeným v řetězci,
4. provedení jednotlivých plánovaných kroků správcem daně a jejich doplnění s ohledem na konkrétní vzniklé situace,
5. výměna informací a sjednocení postupu jednotlivých správců daně,
6. vlastní prokazování nelegální činnosti firem,
7. projednávání výsledků prováděných řízení se zástupci jednotlivých zúčastněných firem.

Tento výčet jednotlivých kroků není určitě úplný a není možné ho aplikovat na všechny případy při řešení daňových úniků v řetězcích firem. Jednotlivé kroky se mohou vzájemně prolínat, mohou být prováděny i opakovaně dle nastalých situací.

3.5 Obchodování s osobními automobily

Zákon o dani z přidané hodnoty umožňuje obchodníkům s použitým zbožím použít režim zdanění odlišný od běžného režimu, tzv. zvláštní režim (§ 90 ZDPH). Rozdíl spočívá v tom, že u tohoto režimu je základem daně přírážka snížená o daň z přírážky, kdežto u běžného režimu je základem daně celá cena za prodané zboží. Přírážka je určena jako rozdíl mezi cenou prodejní a cenou pořizovací daného zboží. Prakticky to znamená, že obchodník zdaňuje pouze svoji přírážku ke zboží (marži) a ne celou cenu prodaného zboží. Je-li dodání použitého zboží obchodníkem z jiného členského státu ve zvláštním režimu předmětem daně v tomto jiném členském státě, není pořízení tohoto zboží z jiného členského státu předmětem daně v tuzemsku. Ke zneužití tohoto režimu dochází často při obchodování s ojetými osobními automobily mezi členskými státy EU. Principem podvodů je změna běžného režimu zdanění na zvláštní režim s vložením nekontaktních osob nebo osob, které nejsou plátcí daně, do mezinárodního obchodního řetězce, což znázorňuje Obrázek 7.



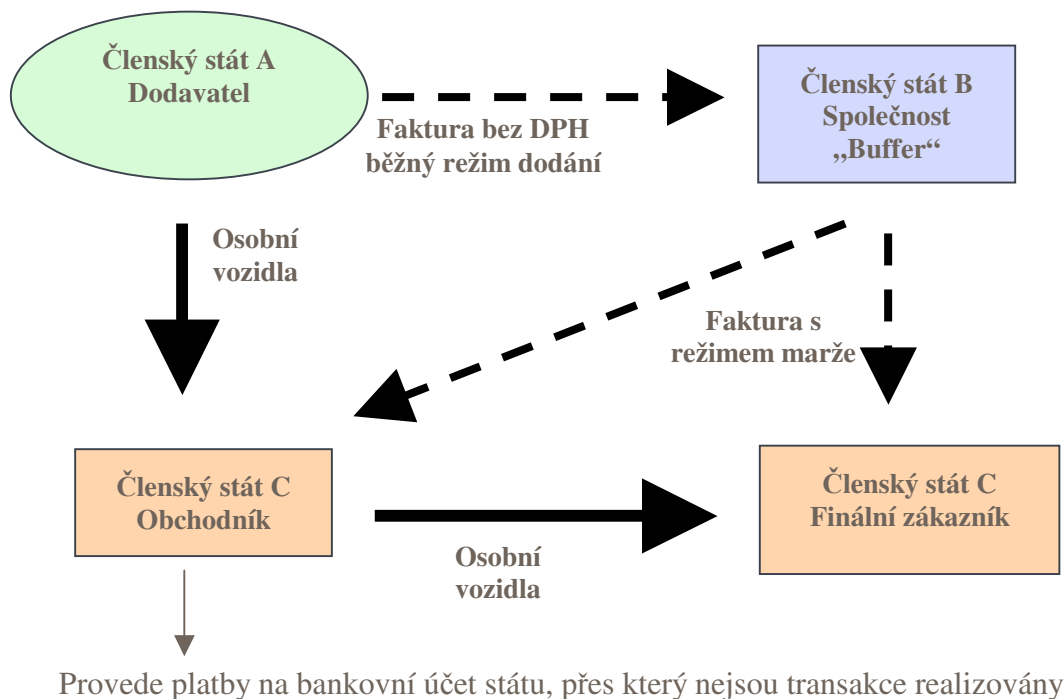
Obrázek 7: Model daňového úniku - řetězec

Zdroj: vlastní zpracování

Postup, který je v souladu se zákonem o DPH, je takový, že dodavatel z jiného členského státu Evropské unie, osoba registrovaná k dani v tomto státě, dodá automobil tuzemskému plátcí daně (obchodník A). Tuzemský plátcí daně ve svém daňovém přiznání řádně přizná daň z celé ceny za tento pořízený automobil. Nevznikne tudíž žádný rozdíl mezi dodavatelem a odběratelem zboží. Princip podvodu v tomto případě je takový, že mezi dodavatele z JČS a obchodníka A (odběratele) v tuzemsku, je vložena většinou nekontaktní osoba (Missing

Trader). Ta při pořízení automobilu buď přizná daň z pořízeného automobilu v souladu se zákonem o DPH nebo tuto daň už nepřizná. Při prodeji automobilu vystaví ale daňový doklad pouze na rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou a daň odvede pouze z tohoto rozdílu. Neodvede tedy daň z celé částky, kterou obdrží za prodané zboží, ale pouze z částky ve výši své marže. Vystavení tohoto daňového dokladu je v rozporu s § 90 ZDPH, neboť zvláštní režim může použít Missing Trader pouze v případě, že automobil nakoupil z JČS od neplátce daně nebo od osoby, která také použila zvláštní režim nebo automobil pořídila od plátce nebo osoby registrované v JČS, pro které je dodání automobilu osvobozeno od daně. Obchodník A v tuzemsku předloží při kontrole finančnímu úřadu fakturu, kterou vystavil Missing Trader. K daňovým únikům dochází u Missing Trader v tuzemsku, který neodvede daň z celé částky při prodeji zboží, ale pouze ze své přírážky.

Tento systém lze dále ještě zdokonalit přidáním dalších obchodních článků, nejlépe z různých členských států Evropské unie. V takovémto případě pak může celá obchodní transakce probíhat jako tzv. třístranný obchod, který je podrobněji popsán v kapitole 2.3. Princip daňového úniku zůstává stejný. Mezi dodavatele z členského státu A a finálního zákazníka z členského státu C je vložena společnost (Buffer), u které dojde neoprávněně ke změně režimu, a to z běžného režimu na režim marže. V případě trojstranného obchodu však tato společnost musí být z jiného členského státu než je stát dodavatele a finálního zákazníka. K daňovému úniku dochází u společnosti z členského státu B, která neodvede daň z celé částky při prodeji zboží, ale pouze ze své přírážky. Možné schéma takového obchodu je zobrazeno na následujícím obrázku.



Obrázek 8: Model daňového úniku – třístranný obchod

Zdroj: vlastní zpracování

Další možné případy daňových úniků při obchodování s automobily:

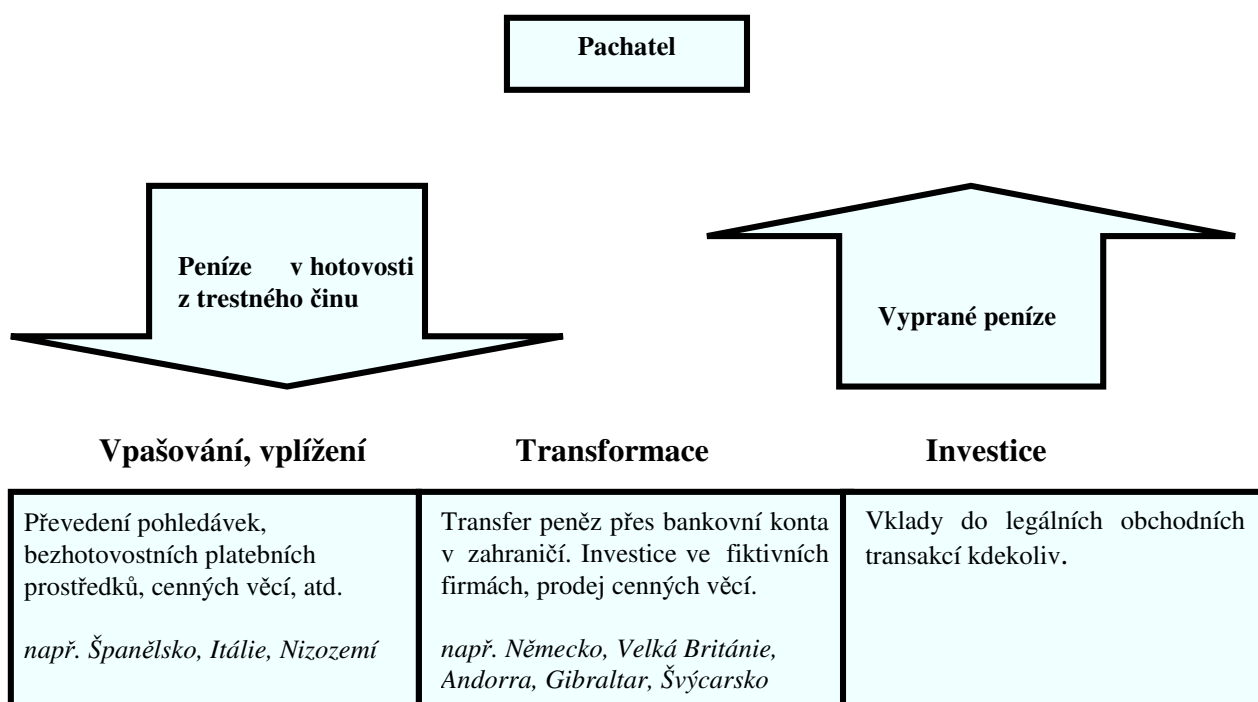
1. vystavování dvou daňových dokladů na jeden obchodní případ. Jeden s využitím běžného režimu zdanění v rámci členských států Evropské unie, druhý s využitím zvláštního režimu zdanění,
2. vystavování dvou daňových dokladů na jeden obchodní případ. Jeden s odkazem na vývoz do zemí mimo členské státy Evropské unie, druhý s využitím zvláštního režimu zdanění,
3. změna statusu zboží – záměrné uvedení nového auta jako použité a následné zdanění ve zvláštním režimu,
4. podhodnocená cena vozidla neodpovídající reálné ceně.

K zabránění nebo snížení počtu takovýchto podvodů by měla přispět větší spolupráce mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie. Konkrétně by se mělo jednat o spolupráci s národními úřady pro registraci vozidel, rychlá výměna informací daňových úřadů v dané oblasti mezi jednotlivými státy. Všechny členské státy by měly získat přehled o procesu registrace vozidel v jiných členských státech, znát pravidla odpočtu DPH u automobilů aplikovaná v ostatních státech, znát náležitosti daňových dokladů

akceptovatelné v jiných členských státech pro obchodování ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Veškeré tyto informace by měly být samozřejmě přenášeny a publikovány elektronickou cestou. Toto je pouze část možných řešení, která by mohla vést k zabránění daňovým únikům v oblasti obchodování s motorovými vozidly.

3.6 Praní špinavých peněz

Závažným ekonomickým problémem je tzv. „praní špinavých peněz“. Tímto celosvětově používaným termínem se označují obecně metody, jimiž zločinecké skupiny zajišťují svým penězům ze zločinecké činnosti legální původ. Za praní špinavých peněz považovat činnost, kdy se pachatel snaží o zastření původu nebo zjištění původu věci získané trestnou činností druhé osoby. Praní špinavých peněz je pouze jednou z forem trestné činnosti, z níž se vytvářejí nelegální majetkové zdroje, resp. hodnoty, které je třeba stanovenými postupy odčerpat. Schéma praní špinavých peněz je uvedeno na následujícím obrázku.



Obrázek 9: Praní špinavých peněz

Zdroj: vlastní zpracování

Praní špinavých peněz je většinou spojeno s přesuny majetku nebo peněžních prostředků mezi jednotlivými státy, spolu s internacionálním propojením zainteresovaných osob. Ve většině

případů je přítomen mezinárodní prvek s cílem zakrytí původu peněz nebo legalizace činnosti.

Jak z výše uvedeného schématu vyplývá, praní špinavých peněz je většinou spojeno s přesuny majetku nebo peněžních prostředků mezi jednotlivými státy, spolu s internacionálním propojením zainteresovaných osob. Ve většině případů je přítomen mezinárodní prvek s cílem zakrytí původu peněz nebo legalizace činnosti.

Nejčastějším zdrojem špinavých peněz v České republice jsou hospodářské trestné činy, jako jsou daňové úniky, podvody s přiznáním a vracením daně z přidané hodnoty na vstupu a výstupu, převody majetku a financí mezi společnostmi, nezákonné dovozy zboží, zneužívání informací v obchodním styku. Zločinecké organizace, jejichž činnost v principu spočívá v používání anonymního majetku, nejčastěji uzavírají hotovostní obchody, mnoho různorodých finančních operací se děje mimo finanční instituce, což vytváří prostor pro praní špinavých peněz. Zatímco dříve teroristické organizace získávaly finanční prostředky zejména bankovními loupežemi, vydíráním, únosy s požadovaným výkupným, tak v současné době využívají podvodů ve vztahu ke státní správě (získávání veřejných zakázek), prodejem drog, provozováním hráčských automatů, prodejem padělaného zboží, pašováním cigaret a podnikáním na akciovém trhu.

Možnosti boje proti praní špinavých peněz:

1. zavedení registračních pokladen, které umožní kontrolu veškerých tržeb a eliminují možnost zatajování tržeb a jejich převody na bankovní účty,
2. zákaz anonymních vkladů na bankovní účty,
3. zajištění široké a rychlé spolupráce mezi státními institucemi v jednotlivých členských státech Evropské unie i mimo ně,
4. vybudování informačních systémů, které umožní přístup k informacím z daňových přiznání, informacím chráněným bankovním tajemstvím, k rejstříkům a databázím zahrnující jednotlivé společnosti a osoby, které jsou podezřelé z praní špinavých peněz, atd.

Toto je pouze krátký výčet opatření, která by mohla pomoci v boji s touto trestnou činností. Obecně lze říci, že nejdůležitějším cílem a smyslem praní špinavých peněz je dosažení

vysokého výnosu z této činnosti. Je nutné odebrat maximum prostředků těmto organizovaným skupinám a postihovat účastníky jednotlivých procesů za praní špinavých peněz, a to do té míry, až se tato činnost přestane vyplácet.

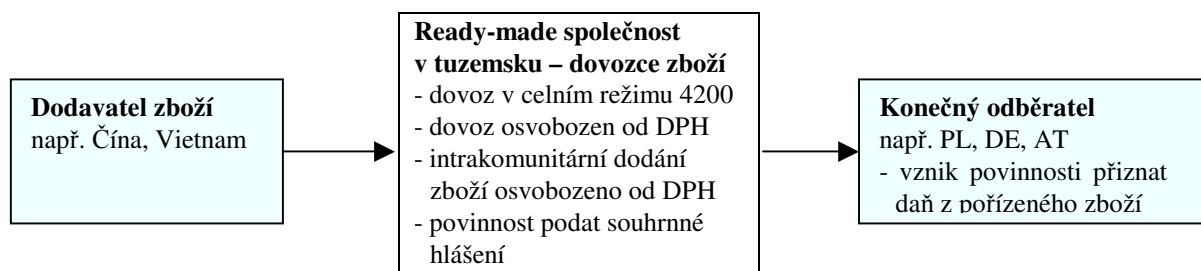
3.7 Daňové úniky spojené s dovozem zboží

V souladu s § 71 odst. 8 zákona o DPH je od daně „osvobozen dovoz zboží, při kterém vzniká daňová povinnost v tuzemsku, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně podle § 64 zákona o DPH“ [1, s. 41]. Prakticky to znamená, že např. česká společnost nakoupí zboží v Číně, doveze jej do tuzemska a poté dodá svému obchodnímu partnerovi v Polsku. V momentě vstupu zboží na území Evropské unie je toto zboží propuštěno celními orgány do režimu tzv. volného oběhu. Podmínkou pro propuštění zboží dovezeného na území Evropské unie ze třetích zemí do režimu volný oběh je splnění všech důležitých formalit ve vztahu k celnímu řízení tak, aby mohlo být zboží prodáváno na vnitrounijském trhu, stejně jako jakékoliv jiné zboží vyrobené v těchto zemích. V tomto okamžiku by odběratel zboží, česká společnost A, měla ve svém daňovém přiznání sama přiznat daň z takto nakoupeného zboží. Pokud je však v okamžiku dovozu zboží již zřejmé, že dovážené zboží je určeno pro konečného příjemce v jiném členském státě, v tomto případě v Polsku, přechází povinnost přiznání daně na konečného příjemce zboží. V takovémto případě je celní řízení zahájeno s navrhovaným režimem 4 200 (celní režim Domácí spotřeba se souběžným propuštěním do volného oběhu u zboží, které tvoří dodání osvobozené od DPH do jiného členského státu [3]). Tuzemský plátce má povinnost vystavit pro odběratele v Polsku daňový doklad bez daně a uvést toto intrakomunitární dodání zboží v souhrnném hlášení. Odběratel v Polsku daň z takto pořízeného zboží řádně přizná ve svém daňovém přiznání. Legislativním záměrem vzniku tohoto režimu byla eliminace dvojího zdanění zboží a zjednodušení procedur spojených s opakovaným vracením DPH na vstupu. Nyní nastává specifický problém, a to zajistit, aby povinnost vyplnit souhrnné hlášení v zemi dovozu zboží byla splněna. Pro celní řízení není nutnou podmínkou splnění specifických povinností vyplývajících ze zákona o DPH, jako podmínku pro propuštění zboží do režimu 4 200. Navíc je správa daní ve většině členských států oddělena od správy cel, což ztěžuje koordinaci výměny informací a vytváří možné riziko ve směru k páchání daňových podvodů na DPH nejen při dovozu, resp. vývozu

zboží, nýbrž i v rámci intrakomunitárního obchodu.

Většina aktuálních úmyslných daňových podvodů je spojena s účelovým využíváním tzv. „ready-made“ společností, což jsou zjednodušeně řečeno předregistrované obchodní společnosti (společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti). V současnosti jsou zcela volně nabízeny, ze strany poskytovatelů klientských služeb, české obchodní společnosti se sídlem mimo území České republiky, s historií nebo bez historie, pro účely daňové optimalizace, a nikoli image podnikatele, tzv. „limited“ společnosti. Tato klientská centra se zabývají nejen odkupem již zaběhlých obchodních společností, nýbrž i zakládáním a předregistrací nových firem, které jsou následně nabízeny k prodeji. Bez těchto historicky čistých společností by v řadě případů nebylo možné daňové podvody realizovat.

Při celním řízení v zemi dovozu si zpravidla příjemce zboží stanovuje svého zástupce pro celní a daňové řízení. V těchto případech to jsou celní deklaranti (spedice) se sídlem v zemi dovozu, kteří na základě zplnomocnění vykonávají status celního zástupce a rovněž i daňového zástupce. Konkrétně v případě daňového zastupování a povinnosti podání souhrnného hlášení o prodeji v rámci členských států EU však tato povinnost není ze strany daňových zástupců účelově a úmyslně plněna. Následek tohoto jednání je ten, že do systému VIES nejsou zanesena data o uskutečnění dodání zboží do JČS následující po propuštění zboží do režimu 4 200. Daňové úřady se sídlem v členské zemi konečného pořizovatele zboží tedy nejsou informovány, že zboží, za něž doposud nebyla DPH přiznána a odvedena, bude dopraveno na daňové území tohoto členského státu. Bohužel se tak jedná o jedinou možnost, jak může daňový úřad v zemi konečného odběratele zboží informaci o uskutečněné intrakomunitární operaci získat. V tomto případě nelze samozřejmě spoléhat na to, že účelový příjemce zboží, což je ready-made obchodní společnost v postavení registrovaného plátce DPH v zemi dovozu, dobrovolně splní svoji povinnost daň přiznat a na výstupu tuto daň odvést. Zboží propuštěné do režimu 4 200 tak nenávratně mizí, aniž by z jeho pořízení byla přiznána a zaplacená daň na výstupu. Výše popsaný model je zobrazen na Obrázku 10.



Obrázek 10: Model daňového úniku při dovozu zboží

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že v rámci Evropské unie došlo v minulých letech k výraznému nárůstu podvodů spojených s dovozem zboží a jeho následným dodáním do jiného členského státu přijala Evropská komise opatření, která jsou uvedena ve směrnici Rady 2009/69/ES. Tato směrnice byla přijata dne 25. června 2009 a publikována v Úředním věstníku Evropské unie č. L 175 ze dne 4. července 2009. Směrnice vstoupila v platnost 24. července 2009. Dle této směrnice se uplatní osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU pouze za situace, když při dovozu prokáže dovozce kompetentním úřadům členského státu níže uvedené údaje:

- a) své daňové identifikační číslo pro DPH nebo daňové identifikační číslo svého zástupce v členském státu dovozu,
- b) daňové identifikační číslo pro DPH odběratele, kterému je zboží dodáváno do jiného členského státu Evropské unie,
- c) důkaz, že dovezené zboží bude odesláno nebo přepraveno z členského státu dovozu do jiného členského státu Evropské unie.

V současné době Česká republika nemá ještě směrnici Rady 2009/69/ES implementovanou do svého zákona o DPH, ale je určitě jen otázkou času, kdy se tak stane. Jak bylo již zmíněno výše, směrnice vydané orgány Evropské unie, jako právní normy, jsou závazné pro členské státy, a to svým obsahem i cílem, kterého je nutno dosáhnout.

3.8 Daňové ráje

Daňový ráj, neboli offshore země, znamená cizí zemi, která umožňuje někomu, kdo se nachází mimo tuto zemi, získat pro sebe určité zvláštní finanční výhody. Za offshore podnikání lze považovat podnikání uskutečňované v jedné zemi a týkající se podnikatelů

anebo majetku v zemi jiné, přičemž úřady v prvně zmíněné zemi na toto podnikání z různých důvodů neuvalují daňovou povinnost ani jej jinak nezatěžují. Hlavním motivem offshore podnikání je snaha co nejvíce zmenšit své daňové zatížení. Není však motivem jediným. Základních podnětů, které podnikatele v celosvětovém měřítku k tomuto typu podnikání vedou, lze určitě nalézt hned několik. Za ty nejdůležitější lze považovat tyto:

1. daňová optimalizace – snaha o minimalizaci výsledné sazby daně a maximalizace počtu položek uznatelných jako náklad na dosažení příjmů,
2. využití výhod odlišného právního prostředí - možnost založit pro určitý účel společnost v zemi se zcela odlišným společenským a obchodním právem, což umožní např. uspořádat vztahy mezi podílíky ve společnosti způsobem, který odporuje tuzemskému obchodnímu právu. Stejně tak může být podstatná také výrazně nižší úroveň administrativních povinností,
3. ochrana majetku před nároky budoucích možných věřitelů,
4. vyhnutí se regulaci některých podnikatelských aktivit,
5. anonymita vlastnictví – nejsou veřejně známí vlastníci, může být rozhodujícím faktorem v počáteční fázi investování,
6. odliv nezákonně nabytého majetku mimo dosah tuzemských justičních orgánů - jednoduchými obchodními operacemi a převody majetku lze docílit téměř absolutního zastření skutečného původu majetku, a po případné lokalizaci tohoto nezákonně nabytého majetku v zahraničí je pak téměř nad síly státních úřadů docílit vrácení tohoto majetku zpět do země, kde byl takto v rozporu s domácím právním řádem nabyt.

Na straně jedné český právní řád, a tedy i české úřady, uznávají zahraniční právnické subjekty v daňově výhodných destinacích jako právoplatné subjekty mezinárodního práva soukromého. Na straně druhé, je ale pojem daňový ráj do značné míry zkompromitován velkým množstvím podvodů, ke kterým byly společnosti založené v daňových rájích využity, resp. zneužity, ať se již jedná o podvody směřující proti daňové soustavě nebo proti majetku soukromoprávních subjektů. Jedním z nejčastějších motivů pro použití daňově zvýhodněných společností je mezinárodní obchod, neboť subjekt založený ve vhodné zemi se může stát výborným řídicím centrem pro obchodní transakce všeho druhu. Takto vzniklá struktura též může velmi účinně využívat i vyspělých logistických služeb. Mezi nejznámější a nejfrekventovanější země označované za daňové ráje patří Belize, Britské Panenské Ostrovy, Dubai, Kypr, Mauritius, Panama, Seychelské ostrovy, Spojené království Velké

Británie a Severního Irska, USA, Bahamy, Marshallovy ostrovy, Lichtenštejnsko, Malta, Lucembursko, Lotyšsko, Estonsko, Švýcarsko, Nový Zéland, Hong Kong, Singapur, atd.

Dnes je již samozřejmostí, že stejně jako v případě tuzemských obchodních společností i v případě zájmu o účelovou změnu registrace na zahraniční subjekt lze na internetu i obecně v rámci podnikatelského prostředí získat informace, za jakých podmínek lze změnit místo sídla společnosti s rezidencí v České republice na offshore sídlo mimo daňové území České republiky.

V ceně založení společnosti ze strany klientských center může být zahrnuto:

1. uhrazení správních poplatků za založení společnosti,
2. uhrazení registračních poplatků za 1. rok existence společnosti,
3. ověření, potvrzení a rezervace jména společnosti u místního obchodního rejstříku,
4. podání žádosti specifikující detaily společnosti,
5. zajištění místní registrované adresy a místního registračního agenta,
6. poplatky za 1. rok za novou místně registrovanou adresu kanceláře a místně registrovaného agenta (povinné pro společnost) a další.

V následující tabulce jsou uvedeny orientační ceny poplatků za služby při založení společnosti v zahraničí.

Tabulka 6: Orientační ceník poplatků za založení společnosti

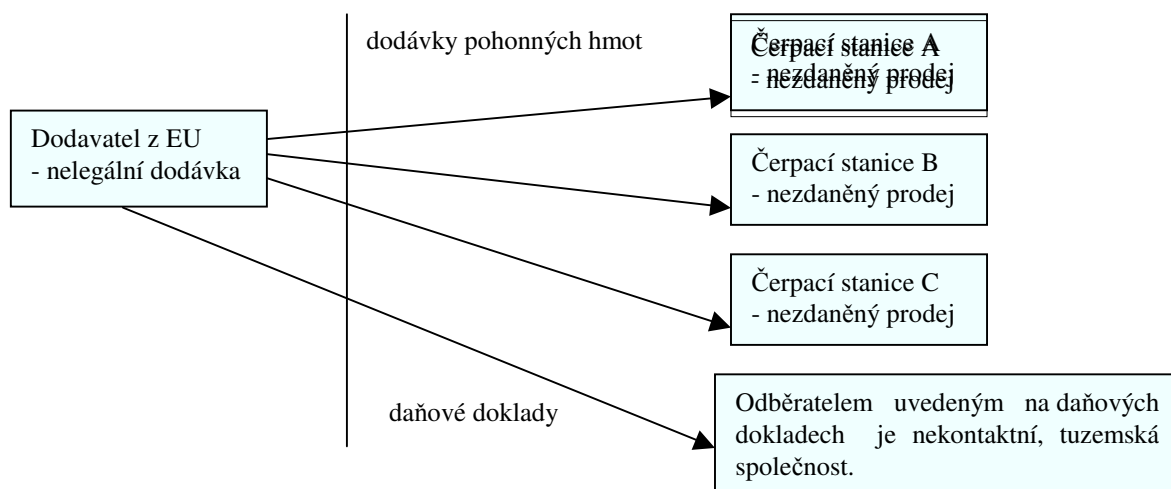
Země	Poplatek za založení	Cena za další službu
Belize	1.200 USD	650 USD
Britské panenské ostrovy	1.600 USD	650 USD
Dubai	14.500 USD	1.500 USD
Kypr	3.200 USD	650 USD
Mauritius	1.850 USD	650 USD
Panama	1.300 USD	v ceně
Seychelles	800 USD	650 USD
United Kingdom	1.650 USD	v ceně
Hong Kong	3.400 EUR	v ceně
USA	od 700 USD	450 USD

Zdroj: vlastní zpracování

3.9 Aktuální trendy v oblasti daňových úniků

3.9.1 Obchodování s pohonnými hmotami

Jednou z aktuálních oblastí, ve které dochází v současné době k nárůstu daňových úniků, je obchodování s pohonnými hmotami. Jedná se především o nelegální dovoz pohonných hmot z ostatních států Evropské unie. Princip podvodu je takový, že do České republiky jsou nákladními automobily nebo vlaky s cisternami dovezeny pohonné hmoty, které jsou fyzicky dodávány přímo na čerpací stanice. Tyto dodávky neprocházejí žádnou kontrolou při přechodu státní hranice a ani v žádném jiném okamžiku. Jsou dodávány za ceny výrazně nižší než by tomu bylo při nákupu od tuzemských prodejců. Takto nelegálně získané pohonné hmoty jsou smíchány s legálně pořízenými a následně prodány na tuzemských čerpacích stanicích. O nákupu nelegálních pohonných hmot neexistuje na straně jejich prodejce žádná evidence a žádné daňové doklady. Daňové doklady jsou vystavovány zahraničním dodavatelem na nekontaktní, účelově založenou společnost v tuzemsku. Tato si své daňové povinnosti vyplývající z příslušných ustanovení zákonů samozřejmě nesplní. Tím dojde k daňovému úniku na dani spotřební, kdy není odvedena daň při dovozu pohonných hmot do České republiky a následně také na dani z přidané hodnoty při jejich prodeji. Výsledek transakce je takový, že konečná cena pohonných hmot na čerpací stanici může být z důvodu levnějšího nákupu a neodvedení daní nižší než u konkurenčních prodejců. To samozřejmě přiláká konečné spotřebitele a zisk těchto prodejců se ještě zvýší v důsledku zvýšení obrátu prodáváných pohonných hmot. Tento princip popisuje Obrázek 11.



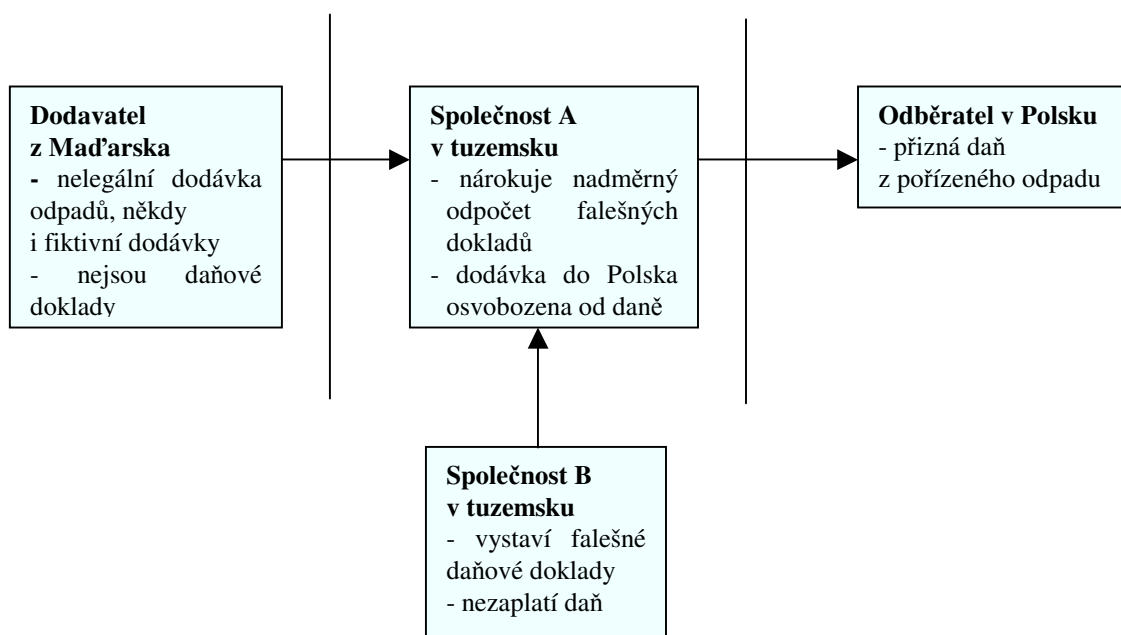
Obrázek 11: Obchodování s pohonnými hmotami

Zdroj: vlastní zpracování

Oficiální odhad těchto daňových úniků je cca 3 až 4 mld. Kč ročně, ale ve skutečnosti výše neodvedené daně může být samozřejmě o mnoho vyšší. Jednou z možností jak zabránit takovému daňovému úniku je důsledná kontrola nákladních automobilů a vlaků, přepravujících pohonné hmoty, Celní správou, dále kontrola prodejů přímo na vytypovaných čerpacích stanicích, které prodávají pohonné hmoty za výrazně nižší ceny než konkurence. Z pohledu zákona o DPH by mohlo být řešením vedoucím k odstranění těchto daňových úniků zdaňování prodeje pohonných hmot při pořízení z JČS Evropské unie již na straně dodavatele a ne na straně pořizovatele, jak je tomu dle příslušných ustanovení zákona v současnosti.

3.9.2 Obchodování s kovovým nebo jiným odpadem

Další z oblastí, ve které se v současnosti ve velké míře rozrůstá nelegální činnost, je obchodování s odpady. Jako odpad může být využit kovový šrot, komunální odpad nebo jiné zboží, které je určeno k likvidaci a nemá prakticky již žádnou hodnotu. Tento typ obchodu je také založen na spolupráci několika společností v různých státech Evropské unie. Jako příklad lze uvést dodávky odpadu od společnosti v Maďarsku, která dodá odpad společnosti A v České republice. Na takto dodané zboží není maďarskou stranou vystaven žádný daňový doklad. Aby došlo ke zlegalizování takovéto obchodní transakce, tak společnost A v tuzemsku obdrží falešné doklady od další české společnosti B, která je zřízena pouze za účelem vystavování falešných dokladů. Ta daňové doklady vystaví, ve většině případů je zahrne do svého daňového přiznání, přizná daň, ale tu již nezaplatí. Společnost A toto zboží dále fyzicky dodá další společnosti v jiném členském státu, např. v Polsku, jako plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty. Společnost A následně inkasuje nadměrný odpočet. Schéma takového daňového úniku je zobrazeno na následujícím obrázku.



Obrázek 12: Obchodování s odpady

Zdroj: vlastní zpracování

V tomto případě dochází k úniku na dani z přidané hodnoty v tuzemsku u společnosti A, která inkasuje nadměrný odpočet na základě přijatých falešných dokladů. V některých případech zboží ani neexistuje a jedná se pouze o oběh falešných daňových dokladů s cílem inkasa nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty.

3.10 Legislativní změny v boji proti daňovým únikům

Od 1. 1. 2010 vstoupila v účinnost novela zákona o DPH č. 489/2009. Tato novela obsahuje změny vyvolané přijetím směrnic Rady EU pro oblast DPH. Jedná se o směrnici Rady 2006/112/ES čl. 80 v případě stanovení základu daně ve zvláštních případech, směrnici Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice Rady 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby, směrnici Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí Rady 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě, směrnici Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým

únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství.

Transponováním směrnice Rady 2008/8/ES do zákona o DPH došlo ke změnám povinností plátců daně v podávání souhrnných hlášení, pokud poskytl služby s místem plnění v jiném členském státě a směrnice Rady 2008/117/ES se týká změny lhůt pro podání souhrnného hlášení a povinnost jejich podání v elektronické podobě. Změny vyplývající z těchto směrnic byly transponovány do § 102 zákona o DPH. Dle tohoto ustanovení lze souhrnné hlášení podat pouze „formou datové zprávy, která je opatřena uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky, vždy ve formátu, struktuře a s údaji stanovenými správcem daně“ [1, s. 69]. Podle odstavce 5 zákona o DPH plátce, který uskutečňuje intrakomunitární poskytnutí služeb, podává souhrnné hlášení současně a v návaznosti na lhůty pro podání daňového přiznání, tj. do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce nebo kalendářního čtvrtletí (článek 263 odst. 1c směrnice Rady 2008/117/ES). Tímto došlo ke zkrácení obecné lhůty pro podávání souhrnného hlášení z kalendářního čtvrtletí na kalendářní měsíc. Aktuální tiskopis souhrnného hlášení k dani z přidané hodnoty je uveden v Příloze 4 diplomové práce.

Důvodem transponování směrnic do zákona o DPH je nastavení pravidel, které povedou k zamezení daňovým únikům. Cílem těchto úprav je, aby správce daně členského státu, ve kterém daňová povinnost vznikla, získal rychleji přístup k informacím o plnění uvnitř Evropského společenství, uvedeným v souhrnných hlášeních, a to ve lhůtě nepřekračující jeden měsíc. Dále aby byla snížena administrativní zátěž tím, že souhrnná hlášení budou podávána elektronickou cestou. Tyto změny přinesou v uvedených případech jednodušší a také časově úspornější postupy správců daně, nedojde k podstatnějším dopadům na veřejné rozpočty a současně ani k významnějším dopadům na náklady daňových subjektů.

4 Mezinárodní spolupráce v oblasti DPH

Od 1. 5. 2004 se stala Česká republika členem Evropské unie a začala aplikovat pravidla jednotného vnitřního trhu, který byl v EU zaveden od roku 1993. Zrušení vnitřních hranic a současně s tím i odbourání hraničních kontrol uvnitř tohoto území, si vynutilo zavedení jiné formy kontroly pohybu zboží mezi členskými zeměmi EU a jiné formy jeho zdanění, kterou byla povinná Česká republika zavést na základě práva ES.

Pro účely sledování pohybu zboží mezi členskými státy EU byl již od roku 1993 zaveden systém INTRASTAT. Podnikatelé, jež obchodují v rámci EU, mají stanovenou povinnost vyplňovat příslušné výkazy pro tento systém. INTRASTAT je v České republice spravován Generálním ředitelstvím cel a Českým statistickým úřadem. Zajištění a provoz tohoto systému v ostatních zemích EU jsou prováděny tak, jak to nejlépe vyhovuje jejich státní administrativě. Např. v Nizozemí a v Německu systém spravují národní statistické úřady, ve Francii jsou to národní úřady celní správy, v Belgii, i když výjimečně, je to národní banka.

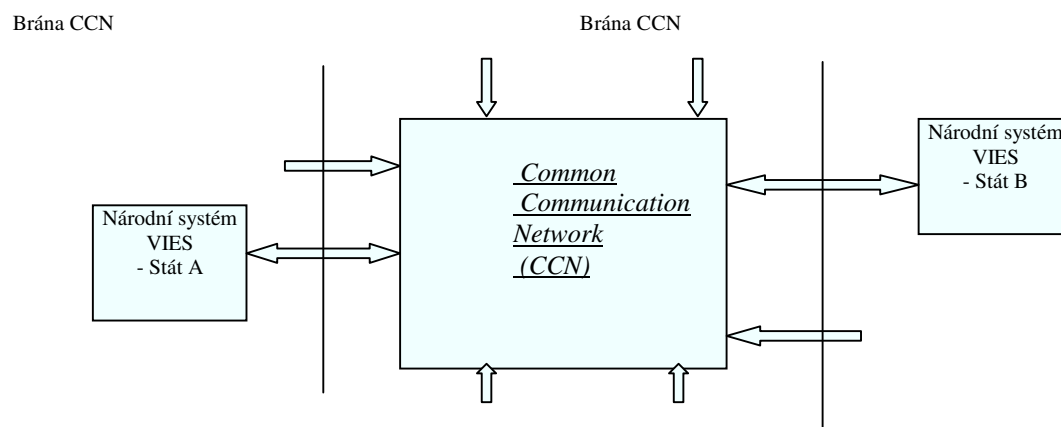
Činnosti v oblasti mezinárodní administrativní spolupráce týkající se DPH se řídí Nařízením Rady (ES) č. 1798/2003 a Nařízením Komise (ES) č. 1925/2004, včetně používání systému VIES (VAT Exchange Information System).

4.1 Systém VIES

Pro účely kontroly správného uplatnění daně z přidané hodnoty u zboží, které je obchodované v rámci EU, byl taktéž v roce 1993 zaveden systém VIES (Value Added Tax Information Exchange System). Elektronický systém VIES umožňuje správcům daně členských států Evropské unie zkontrolovat, zda dodavatel byl oprávněn osvobodit od daně dodání zboží, a naopak v zemi určení umožnil prověřit, zda pořizovatel nabyté zboží řádně přiznal a zdanil. Dále slouží k výměně informací o osobách registrovaných k DPH v jednotlivých členských státech EU.

Každý členský stát EU musí vést a zpřístupnit elektronickou databázi osob s přiděleným DIČ pro účely DPH a o uskutečněných dodáních zboží do jiného členského státu, které jsou následně pak využívány k ověření platnosti DIČ osob registrovaných k DPH, tedy ověření oprávněnosti uplatněného osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, a ke kontrole

řádného zdanění zboží. Správci daně jednotlivých členských států EU mají možnost ze systémů ostatních členských států získat zmíněná data přímo nebo prostřednictvím svého příslušného orgánu (CLO), na základě propojení národních databází členských států společnou komunikační sítí EU tzv. CCN (Common Communication Network). Zjednodušeně je tento systém zachycen na následujícím obrázku.



Obrázek 13: Schéma propojení národních systémů VIES

Zdroj: Interní materiály Ministerstva financí

Systém VIES je v České republice spravován Ministerstvem financí – Ústředním finančním a daňovým ředitelstvím, v jehož organizační struktuře zajišťuje zmíněnou činnost oddělení 492 – Mezinárodní spolupráce při správě DPH (dále jen MF ČR - oddělení 492). Úkolem oddělení je mimo jiné spolupráce s obdobnými útvary ostatních členských států EU k zajištění efektivní a flexibilní spolupráce při správě DPH mezi českou daňovou správou a daňovými správami v JČS EU. Hlavním cílem mezinárodní administrativní spolupráce je boj proti daňovým únikům. Oblast mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti DPH je v rámci EU upravena Nařízením Rady č. 1798/2003/ES a Nařízením Komise ES č. 1925/2004/ES, kterými se stanoví prováděcí pravidla správní spolupráce v oblasti DPH.

4.2 Úrovně výměny informací mezi členskými státy EU

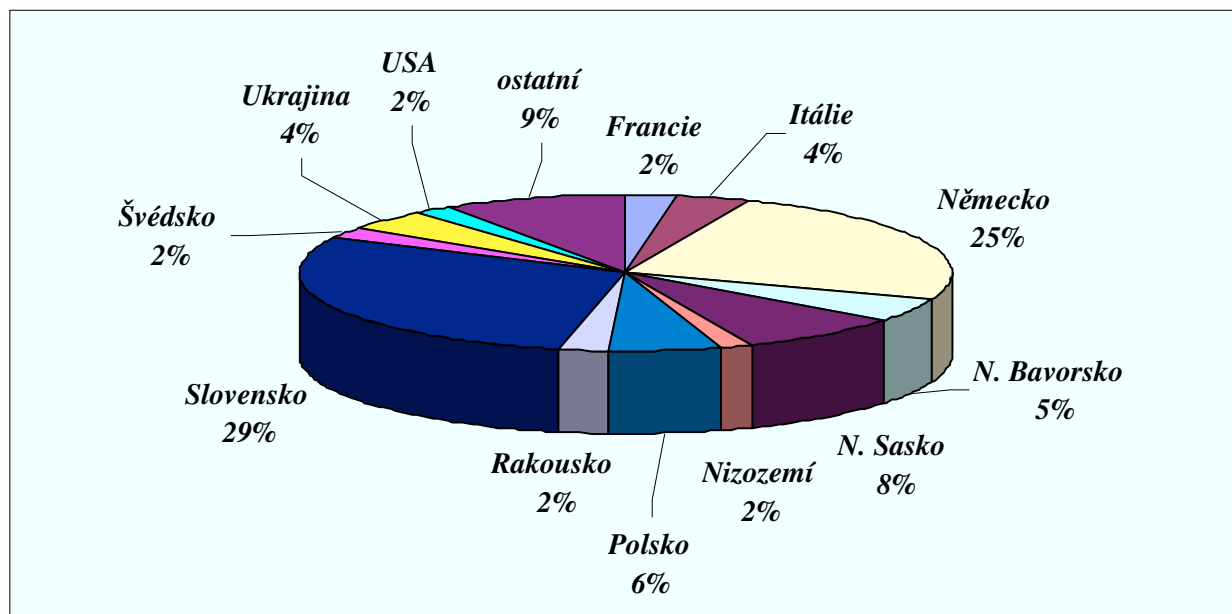
Výměna informací může probíhat na třech úrovních a lze je chápat jako úrovně míry podrobnosti dožádané informace. Systému VIES obsahuje dvě úrovně výměny informací, které se týkají dodání zboží do JČS EU a to úrovně 1 a 2.

Úroveň 1 lze obecně charakterizovat jako úroveň souhrnných hodnot dodání zboží a služeb (od r. 2010) do jiného členského státu, popřípadě pořízení zboží z jiného členského státu za plátce. Výměna informací probíhá automaticky i na dožádání převážně na úrovni CLO. Na základě údajů ze souhrnných hlášení se každému členskému státu automaticky zašle soubor úrovně 1 obsahující DIČ všech jejich osob registrovaných k dani, pro které bylo uskutečněno dodání zboží do jiného členského státu v daném kalendářním čtvrtletí, a také celková hodnota plnění od všech českých dodavatelů za dané kalendářní čtvrtletí pro jednotlivá DIČ. Ve stejné lhůtě obdrží i tuzemské finanční úřady soubory dat od všech ostatních členských států obsahující stejně strukturované údaje o pořízení zboží českými plátců daně od dodavatelů z členských států Evropské unie. Obdržená data o výši pořízeného zboží se automaticky porovnávají s údajem o výši pořízeného zboží, který uvedl tuzemský plátce daně ve svém daňovém přiznání.

Úroveň 2 lze obecně charakterizovat jako úroveň rozepsaných souhrnných hodnot nebo také úroveň vyšší míry podrobnosti. Výměna informací úrovně 2 probíhá pouze elektronicky na dožádání prostřednictvím systému VIES. Úroveň 2 obsahuje podrobnější informace o dodávkách zboží či služeb do jiného členského státu EU než úroveň 1.

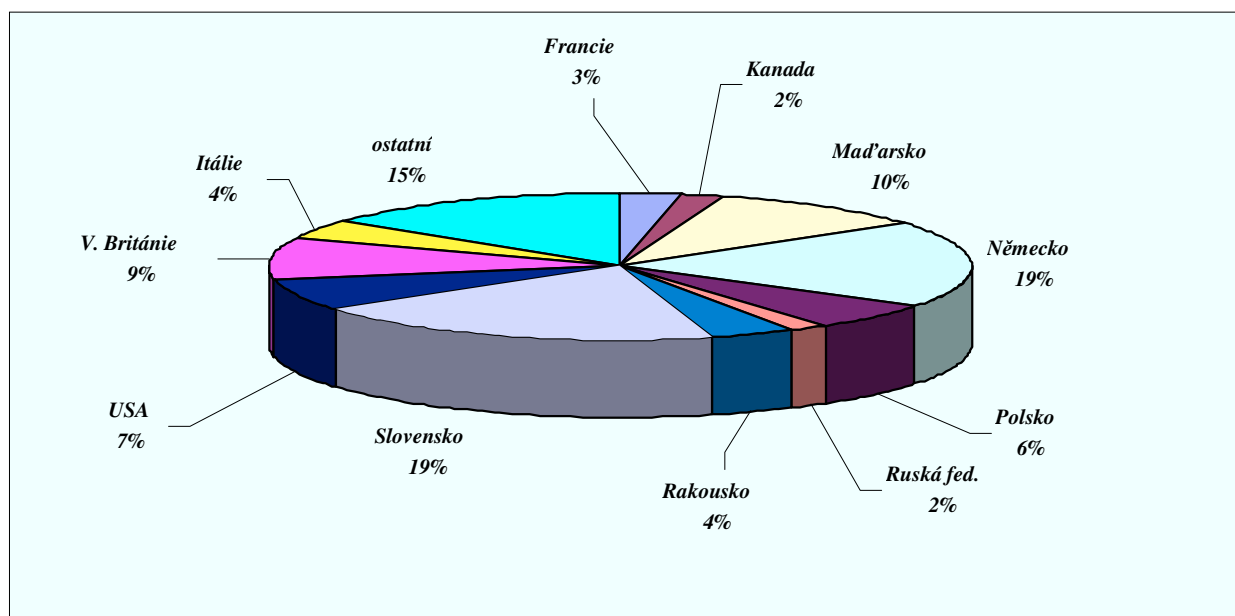
Úroveň 3 je úrovní nejvyšší podrobnosti, která zasahuje nad rámec možností systému VIES a je prováděna samostatně místně příslušnými jednotlivými správci daně. Výměna je prováděna formou strukturovaného a standardizovaného e-formuláře, který je zasílán v elektronické podobě. Přílohou formuláře mohou být např. kopie faktur, smluv a jiných listin. Tyto přílohy je možné zasílat jak v listinné tak elektronické podobě. Zvlášť lze zařadit informace týkající se ověření DIČ odběratele, jehož ověření probíhá také prostřednictvím systému VIES, a které je nutné znát pro případné uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do JČS EU.

Počty žádostí o výměnu informací mezi členskými státy Evropské unie jsou úrovně 3 jsou vyobrazeny na následujících obrázcích.



Obrázek 14: Procentuální podíly nových žádostí úrovně 3 ze zahraničí za rok 2008

Zdroj: *Daň z přidané hodnoty 2009* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2009 [cit. 2010-04-19]. Dostupný z WWW: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2008VYSLEDKY_UFO.doc



Obrázek 15: Procentuální podíly nových žádostí úrovně 3 do zahraničí za rok 2008

Zdroj: *Daň z přidané hodnoty 2009* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2009 [cit. 2010-04-19]. Dostupný z WWW: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2008VYSLEDKY_UFO.doc

4.3 Ověřování DIČ

Plátce, který dodává zboží, či službu do JČS EU může uplatnit osvobození od DPH pouze v případě, že pořizovatel zboží v JČS je registrován k DPH jako plátce daně nebo osoba identifikovaná k dani pro účely zdanění pořízeného zboží z jiného členského státu. Je povinností dodavatele si zkontrolovat ještě před tím, než uskuteční příslušnou obchodní transakci u níž uplatňuje osvobození, zda má pořizovatel platné DIČ.

DIČ mají v jednotlivých členských státech EU různou formální strukturu. Formát DIČ obsahuje vždy kód země (např. CZ, DE, LT, atd.) a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor podle ustanovení § 33 odst. 12 ZSDP. Obecným identifikátorem je u fyzické osoby rodné číslo a u právnické osoby identifikační číslo. Formát DIČ může obsahovat jak písmena tak i číslice a může obsahovat od 5 do 12 těchto znaků. V této souvislosti je třeba upozornit i na existenci takových skutečností, že v některých zemích EU, jako je např. Německo, je nutné rozlišovat registrace k DPH pro tuzemské účely a pro intrakomunitární účely.

Z článku 27 Nařízení Rady 1798/2003/ES vyplývá pro členské státy povinnost vytvořit a udržovat elektronickou databázi osob, kterým bylo přiděleno DIČ pro účely DPH. Pro ověření platnosti DIČ vydaného v JČS EU se mohou plátcí DPH obrátit telefonicky, prostřednictvím poštovní zásilky, faxu, e-mailu nebo osobní návštěvou na finančním úřadu nebo na MF ČR - oddělení 492. Informaci, zda je zadané DIČ pořizovatele registrované v příslušném státě EU, je možno získat na internetových stránkách Evropské komise, které jsou dostupné na adrese http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do. Správce daně z důvodu zachování mlčenlivosti pouze potvrdí správnost DIČ osoby registrované v jiném členském státu, formou odpovědi typu „ANO vámi uvedené DIČ je platné“ nebo „NE vámi uvedené DIČ je neplatné“. Obrázek 16 znázorňuje internetovou aplikaci, která slouží k ověřování DIČ plátců z různých členských států Evropské unie.

The screenshot shows the 'EUROPA site - Ověření' browser window. The header features the European Union flag and the text 'Daňová a Celní Unie'. A navigation bar includes links like 'Evropská komise > Daňová a celní unie > VIES' and 'Online Databases'. The main content area is titled 'Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES'. It contains a paragraph explaining the service and a form with two sections for verification. The first section has fields for 'Členský stát' (dropdown), 'DIČ' (text), and 'Dnešní datum' (29/03/2010). The second section has fields for 'Členský stát žadatele' (dropdown) and 'DIČ žadatele' (text). An 'Ověřit' button is at the bottom. A sidebar on the left lists 'Home', 'Nápověda', 'Vymezení odpovědnosti za tuto službu', and 'FAQ'. A 'top' link is in the footer.

EUROPA site - Ověření

Daňová a Celní Unie

Czech

Evropská komise > Daňová a celní unie > VIES

About us | Online Databases | Tenders & Grants | FAQ | Subscribe to newflash | Co je nového? | Sitemap

Kontakt | Vyhledávání na serveru EUROPA

Home
Nápověda
Vymezení odpovědnosti za tuto službu
FAQ

Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES

Zde si můžete si ověřit platnost daňového identifikačního čísla (DIČ) přiděleného pro účely DPH v nějakém členském státě EU. Ověření DIČ lze provést výběrem příslušného členského státu, který DIČ pro účely DPH vydal a vložení ověřovaného DIČ.

Členský stát *

DIČ *

Dnešní datum 29/03/2010 (den/měsíc/rok)

Členský stát žadatele

DIČ žadatele

Ověřit

top

Obrázek 16: Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES

Zdroj: *Daň z přidané hodnoty 2009* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2009 [cit. 2010-04-19]. Dostupný z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=CS

5 Instituce bojující s daňovými úniky

5.1 Finanční úřady

Hlavní činnosti finančních úřadů

Všechny finanční úřady zejména:

- a) vykonávají správu daní podle ZSDP, přičemž fungují jako prvoinstanční orgán (druhoinstančním orgánem jsou finanční ředitelství),
- b) provádějí řízení o přestupcích v oboru své působnosti,
- c) vykonávají kontrolu dodržování povinností stanovených Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a ukládají v této souvislosti účetním jednotkám pokuty a povinnost odstranit protiprávní stav,
- d) z pověření Ministerstva financí poskytují podle Zákona č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů, a Zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně Zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů mezinárodní pomoc při správě daní a při vymáhání některých finančních pohledávek,
- e) převádějí výnosy daní, které vybírají a vymáhají, a které nejsou příjmem státního rozpočtu, podle Zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (Zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů,
- f) vykonávají dozor nad loteriemi a jinými podobnými hrami podle Zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů.

Daňová správa je v České republice tvořena třístupňovou soustavou orgánů.

Daňovou správu tvoří:

- 1. Ministerstvo financí (úroveň celostátní).
- 2. Finanční ředitelství (úroveň regionální).
- 3. Finanční úřady (úroveň místní).

Zdroj: *Kompetence a činnosti finančních ředitelství* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2009 [cit. 2010-04-19]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/353.html?year=0>

- a) místní šetření,
- b) vytýkáací řízení,
- c) daňová kontrola.

67

nároku na odpočet daně. Všechny tyto cíle by měly směřovat k většímu vybrání daní. V následující tabulce je zobrazen přehled period kontrol u daňových subjektů prováděných na vybraných finančních úřadech.

Tabulka 7: Porovnání periody kontrol na vybraných finančních úřadech (poměr počet registrovaných subjektů a počet pracovníků FÚ)

Název finančního úřadu	Perioda kontrol
Finanční úřad pro Prahu 8	139 let
Finanční úřad pro Prahu 7	97 let
Finanční úřad pro Prahu 6	75 let
Finanční úřad pro Prahu 2	68 let
Finanční úřad pro Prahu 9	56 let
Finanční úřad pro Prahu 3	50 let
Finanční úřad pro Prahu 5	44 let
Finanční úřad pro Prahu 4	38 let
Finanční úřad Praha – západ	34 let
Finanční úřad v Havířově	10 let
Finanční úřad v Holešově	9 let
Finanční úřad v Nymburku	5 let
Finanční úřad v Třeboni	4 roky

Zdroj: *Daň z přidané hodnoty 2009* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2009 [cit. 2010-04-19]. Dostupný z WWW: http://www.terrinvest.cz/dwe/index.php?id_document=347

5.1.1 Místní šetření

Místní šetření, jako jeden z procesních úkonů v daňovém řízení, je upraveno ustanovením § 15 ZSDP. Místní šetření jsou na finančních úřadech prováděna pracovníky všech oddělení. Jedná se o činnost, při které správci daně získávají různé poznatky o daňovém řízení, které mohou být později použity jako důkazní prostředky. V roce 2008 provedly finanční úřady 106 778 místních šetření, což je o 7 712 provedených místních šetření méně než v předchozím roce. Přehled o počtu uskutečněných místních šetření v letech 2007 - 2008 poskytuje Tabulka 7.

Tabulka 8: Počty místních šetření v letech 2007 až 2008

Druh příjmu	Počet místních šetření			
	2007	2008	Index (%) 08/07	Rozdíl 08-07
Daň z přidané hodnoty	59 398	46 078	78	-13 320
Daně spotřební	81	46	57	-35
Daň z příjmů právnických osob	10 657	12 371	116	1 714
DPFO - podávající příznání	24 091	25 319	105	1 228
DPFO - závislá činnost	4 461	4 930	111	469
Daň z příjmů - zvláštní sazba (§ 36)	689	798	116	109
Daň z nemovitostí	7 190	8 203	114	1 013
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	4 909	5 510	112	601
Daň silniční	3 014	3 523	117	509
CELKEM	114 490	106 778	93	-7 712

Zdroj: interní materiály Ministerstva financí

5.1.2 Vytýkací řízení

Vytýkací řízení je upraveno ust. § 43 ZSDP. Vztahuje se na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě nebyla správcem daně vyměřena daňová povinnost. Smyslem vytýkacího řízení je odstranění pochybností správce daně, které nabyl po podání daňového přiznání a z tohoto důvodu nelze daňovou povinnost plátce daně vyměřit. Cílem je předcházení stanovení daňové povinnosti v nesprávně nižší částce než je dle příslušných ustanovení zákona a zamezení neoprávněně nárokových nadměrných odpočtů. Vytýkací řízení jsou v mnohých případech vedena s cílem odstranit formální nedostatky v daňových přiznáních, avšak v důsledku některých nových případů úmyslného krácení daňové povinnosti se vytýkací řízení stávají stále častěji odborně a časově náročnější. Výsledkem celého řízení je správné a úplné stanovení základu daně, daně a její vyměření. V roce 2008 došlo k poměrně výraznému poklesu počtu vytýkacích řízení, avšak při zachování téměř stejné výše změny daňové povinnosti v důsledku vytýkacího řízení. Podstatně vzrostla hodnota změny nevyplacených částek nadměrných odpočtů, a to z 0,9 mld. Kč v roce 2007 na současných 1,6 mld. Kč. Vytýkací řízení jsou zahajována především po podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Hlavní příčinou poklesu počtu řízení byla legislativní úprava zákona o správě daní a poplatků, účinná od 31. 10. 2007, která v § 43 nově stanovila počátek běhu lhůty pro zahájení vytýkacího řízení a přesněji definovala práva daňových subjektů při vytýkacím řízení, což správcům daně přineslo zvýšení administrativní náročnosti při použití uvedeného prostředku.

Nová povinnost zahájit řízení ve lhůtě do 30 dnů ode dne podání daňového přiznání,

při množství zpracovávaných přiznání, kdy se zejména u daně z příjmů fyzických osob jedná o počet přesahující 2,3 mil. kusů, omezila časový prostor pro věcné posouzení, vyhodnocení a správní uvážení na naprosté minimum. Přehled o počtu a výsledcích vytýkacích řízení v roce 2008 poskytuje Tabulka 8.

Tabulka 9: Počty a výsledky vytýkacích řízení v roce 2008

Daň	Počet ukončených	Počet ukončených s rozdílem	Změna v důsledku vytýkacího řízení (v tis.Kč)		
			Daňové povinnosti	Nadměrného odpočtu	Ztráty
DPH	23 016	8 522	1 347 498	-1 594 739	x
DPPO	2 626	655	280 583	x	-99 566
DPFO	9 685	3 810	70 578	x	-57 717
CELKEM	35 327	12 987	1 698 659	-1 594 739	-157 283

Zdroj: interní materiály Ministerstva financí

5.1.3 Daňová kontrola

Daňová kontrola je vymezena ustanovením § 16 ZSDP. Cílem daňové kontroly je zjistit nebo prověřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Daňová kontrola se zaměřuje zejména na významné plátce a poplatníky, na daňové subjekty, u nichž nebyla dosud provedena kontrola a na daňové subjekty, u nichž je možno podle poznatků správce daně předpokládat možnost daňových úniků. Výsledky daňových kontrol provedených finančními úřady jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 10: Počty a výsledky daňových kontrol v roce 2008

Druh příjmu	Rok 2008		
	Počet subjektů	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol (v Kč)
Daň z přidané hodnoty	518 389	18 714	1 696 312 989
Daně spotřební	0	0	0
Daň z příjmů PO	415 514	11 850	3 998 655 433
Daň z příjmů FO - závislá činnost	478 740	12 959	192 874 937
Daň z příjmů zvl. sazba (§ 36)	389 500	5 628	34 200 261
Daň z příjmů FO – podávané přiznání	2 031 552	20 214	876 696 012
Daň z nemovitostí	3 609 821	6 922	9 151 054
Daň dědická darovací a z převodu nemovitostí	342 208	74	7 831
Daň silniční	820 997	9 726	13 023 021
CELKEM	8 606 721	86 087	6 820 921 538

Zdroj: interní materiály Ministerstva financí

Nulový počet daňových kontrol u spotřební daně je způsoben tím, že tato tabulka vypovídá o kontrolách provedených finančními úřady, ale správcem daně spotřební byla již v roce 2008 Celní správa.

Oproti roku 2007 došlo v souhrnu k poklesu počtu provedených daňových kontrol o 5 % a zároveň došlo k nárůstu výše doměrků, a to o téměř o 17 % hodnoty doměrku roku 2007. Pokles počtu provedených kontrol znamená ve skutečnosti pouze pokles počtu daňových kontrol bez nálezu. Naopak došlo ke zkvalitnění přípravné fáze před vlastním zahájením daňové kontroly. Větší pozornost byla v roce 2008 věnována výběru daňových subjektů ke kontrole, vyhledávací činnosti, přípravě na daňovou kontrolu atd. Průměrný doměrek na jednu kontrolu činí 79 tis. Kč. Mezi hlavní skutečnosti, které mají vliv na počet a výsledek daňových kontrol patří to, že odborná a především časová náročnost prováděných kontrol neustále narůstá, a to především z důvodů náročnosti prokazování konkrétních skutečností v daňovém řízení.

5.2 Orgány činné v trestním řízení

Zkušenosti s činností orgánů činných v trestním řízení lze pokládat za korektní. Ve většině případů po předání oznámení v souvislosti s daňovým řízením o podezření ze spáchání trestného činu neodvedení daně, zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, správce daně dále s Policií ČR spolupracuje, a to zejména formou předávání dalších podkladů, důkazních prostředků a vysvětlení zvoleného postupu při daňové kontrole, apod.

Policie se často zabývá stíháním osob na základě podnětů Okresní správy sociálního zabezpečení, které se měly dopustit trestného činu dle § 147 Trestního zákona platného do konce roku 2009. V některých případech pak zahájení trestního stíhání vede k nápravě i co se nezaplacených daňových povinností týká, kdy daňový subjekt využije institutu účinné lítosti a dlužnou daňovou povinnost uhradí ještě před vynesením rozsudku – v tomto případě pak bývá stíhání zastaveno.

Oznámení o podezření nasvědčující trestnímu činu neodvedení daně podává také správce daně v případě, že daňový nedoplatek nepřesáhne hranici 50 000,- Kč, protože je vysoká pravděpodobnost, že daňový subjekt současně neodvádí povinné platby ani zdravotní pojišťovně ani správě sociálního zabezpečení. Tato podaná oznámení často vedou k tomu,

že daňový subjekt svou dlužnou daňovou povinnost uhradí, aby se vyhnul trestnímu řízení.

Stále platí, že pro pracovníky Policie ČR je obtížné se orientovat v daňových a účetních předpisech při jimi prováděných šetřeních a zajistit tak skutečnosti, které by naplnily skutkovou podstatu trestného činu krácení nebo neodvedení daně (i když dle názoru správce daně je na základě vlastních poznatků z kontroly krácení nebo neodvedení daně evidentní). Specifické je rovněž prokazování, zda jednání daňového subjektu ve snaze zkrátit nebo neodvést daň bylo úmyslné či nikoliv, resp. nalezení konkrétního důkazního prostředku k prokázání úmyslného trestného činu.

Dle zkušeností správců daně došlo v uplynulém období opět k odložení určitého počtu oznámených podezření, jak těch podaných v předchozích obdobích, tak v průběhu roku 2009. V případě podezření na trestný čin neodvedení daně dle § 147 Trestního zákona, je hlavním důvodem odložení účinná lýtost potencionálního pachatele, kdy dojde k uhrazení všech dlužných částek a stíhání je zastaveno. V případě oznámených podezření na trestný čin krácení daně dle § 148 Trestního zákona, dochází k odložení oznámených případů ze strany Policie ČR z důvodu neprokázání úmyslu oznámeného daňového subjektu tuto daňovou povinnost krátit.

5.3 Postoj společnosti k daňovým únikům

Postoj laické veřejnosti k daňovým únikům se různí. V případě menších a středních daňových subjektů je vyvíjena snaha o co nejnižší placení daní, a to i za cenu volby řešení situací na hraně zákona. V případě větších a velkých firem a jejich případné zapojení do nelegálních daňových úniků je vnímáno společností spíše negativně. Rozporuplný je také postoj k osobám, které v maximální možné míře využívají systém sociálních dávek a jsou v pozici nezaměstnaných, pracují v oblasti tzv. „stínové ekonomiky“, aniž by přiznávaly své příjmy.

Daňový subjekt při rozhodování se o nelegální činnosti na jedné straně zvažuje míru rizika, která je spojena s daňovým únikem, pravděpodobnost odhalení této činnosti a výši trestu za tuto nelegální činnost. Na straně druhé tyto faktory poměřuje s možným prospěchem, získaným nelegálním zkrácením daně. Na konečnou volbu jedince může mít vliv mnoho faktorů:

1. osobní postoje a vnitřní morální zásady jedince, jeho vztah k dodržování práva, vztah k riziku, vnímání pravděpodobnosti odhalení a následného potrestání,
2. formální prostředí: daňový systém, výše daňového zatížení, složitost a četnost změn právních předpisů, možnost kontroly finančních úřadů,
3. neformální prostředí: tradice, zvyky, morálka společnosti, etika podnikání.

Z výše uvedeného je zřejmé, že na rozhodnutí daňového subjektu působí velké množství faktorů, které jsou schopny jeho rozhodování v různě velké míře ovlivnit. Konečné rozhodnutí bude ale stále na daňovém subjektu samotném, bude hodně záležet na jeho momentální situaci, a to především finanční, a důsledky plynoucí ze svého rozhodnutí si ponese sám.

6 Zhodnocení současné situace a navrhovaná řešení v oblasti daňové správy

6.1 Zhodnocení současné situace

Návrh koncepce reformy veřejné správy z počátku roku 1999 konstatoval, že mezi nejzanedbanější prvky systému veřejné správy ČR patří její řízení. Domácí i zahraniční odborníci poukazovali na to, že na rozdíl od podnikové sféry, řízení ve veřejné správě ustrnulo na úrovni tradičních forem, metod a nástrojů tak, jak se vyvinuly do poloviny 20. století. Týž materiál upozorňoval na nedostatečný zájem řídicích pracovníků veřejné správy o moderní manažerské metody a nástroje, o informace nezbytné pro koncepční a strategickou práci, apod. Pracovníci z jednotlivých sektorů české veřejné správy, včetně vedoucích pracovníků, se totiž nezdálo, že chovali tak, jakoby se potřeba reformovat týkala jen, popř. převážně jen, jiných sektorů než jejich vlastního.

Pracovník připravený pro práci ve veřejné správě musí mít, mimo svou odbornost, všeobecný společenský a kulturní rozhled, širší základ právního vědomí, ochotu k týmové práci, schopnost efektivní komunikace, asertivity, dovednost analyzovat a objasňovat podstatu problémů, dovednost nacházet optimální cestu k řešení problémů občanů, organizační schopnosti, ochotu dále se vzdělávat a schopnost přijmout a realizovat i jiná rozhodnutí než ta, ke kterým sám dospěl.

Z dostupných reformních materiálů i manažerské literatury lze vyvodit, že nemenší pozornost jako samotným formám, metodám a nástrojům řízení, je třeba věnovat výběru a přípravě řídicích pracovníků všech stupňů, kteří je mají používat namísto svého dosavadního metodického „arzenálu“. Jde tedy nejen o to, aby manažeři české veřejné správy znali podstatu, pravidla užívání a přednosti a nedostatky jednotlivých manažerských metod a technik. Jde také o to, aby změnili i postoje (přístupy) k výkonu základních manažerských funkcí, aby v práci s manažerskými technikami získali v manažerských přípravách alespoň tzv. rané dovednosti a ty mohli dále rozvíjet.

6.2 Navrhovaná řešení

První z oblastí, ve které by mělo dojít ke zlepšení je legislativa. Cílem prováděných prací by mělo být vytvoření takového právního systému, který dodatečně zajistí povinnosti a práva daňových úředníků, ekonomických subjektů a veřejnosti a komplexní aplikaci daňového práva včetně daňové legislativy EU. Příslušné složky státu by se měly angažovat za jasné a srozumitelné daňové právo, harmonizované s daňovým právem EU, jednotně interpretované a aplikované na celém území státu. V oblasti práv a povinností daňových poplatníků je potřeba dosáhnout vyváženého poměru mezi právy státu a respektováním práv jednotlivců a zvýšení míry dobrovolného plnění daňových povinností, a to angažováním se, především při aplikaci daňového práva, za správnou rovnováhu mezi daňovou svrchovaností státu a respektováním práv a oprávněných zájmů daňových subjektů. Podpořit přístupy a opatření, zvyšující míru dobrovolného plnění daňových povinností daňovými subjekty. V otázce etiky, která také zahrnuje zvýšení důvěry daňových poplatníků v daňovou správu, je zapotřebí zajistit u podřízených pracovníků jejich spravedlivé, nestranné, poctivé pracovní chování, bezúhonnost a profesionalitu. Snahou o pružné a vysoce efektivní řízení daňové správy, odpovídající požadavkům reformy české veřejné správy a požadavkům sektorové reformy a modernizace daňové správy ČR bychom měli vybudovat daňovou správu, která by byla nezávislá na politických změnách, měla dostatečnou kapacitu na účinnou realizaci daňového systému, byla schopna se přizpůsobovat změnám prostředí a splňovat potřeby daňových subjektů využíváním efektivního plánování, řízení a vyhodnocování činnosti. Mělo by průběžně docházet k rozvoji vzdělávacích služeb, které přispívají ke zlepšení výkonu činnosti prostřednictvím vzdělávání a rozvoje zaměstnanců, vzdělávání a sebevzdělávání pracovníků považovat za základní předpoklad dosahování strategických cílů a naplňování poslání české daňové správy.

Jednou z nejdůležitějších oblastí je komunikace. Je zapotřebí vypracovat komunikační strategii daňové správy a vytvořit takové komunikační systémy, které plně podpoří potřeby její činnosti, zejména pak rozvoj znalostí, porozumění a zainteresovanost všech zaměstnanců. Nemalý důraz by měl být kladen na zlepšení spolupráce a koordinace činností mezi daňovou správou a jinými úseky státní správy a s daňovými správami jiných zemí, a to angažováním se za lepší spolupráci jednotlivých sektorů státní správy České republiky a za oboustranně výhodnou spolupráci s daňovými správami jiných zemí.

Náměty na zlepšení výběru daní:

1. znemožnit společníkům zadlužených obchodních společností zakládat nové společnosti,
2. umožnit finančním úřadům přístup do centrálního registru bankovních účtů, s možností získat potřebné údaje o stavu a pohybu peněžních prostředků na účtech daňových dlužníků, do databází jiných orgánů státní správy, evidence správy sociálního zabezpečení, případně dalších již existujících centrálních registrů (např. databází dlužníků vedených leasingovými společnostmi nebo bankami),
3. není dostatečně ošetřena trestněprávní odpovědnost i u jiných trestných činů, než které jsou vyjmenovány v § 24 Zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, např. podvodu, poškozování věřitele, zvýhodňování věřitele, maření úředního výkonu rozhodnutí, apod.,
4. v oblasti mezinárodního vymáhání je problém s délkou vyřizování žádostí o informace o majetku zahraničních subjektů či o jejich vymáhání. Rizikem vyřizování žádostí o mezinárodní vymáhání je možnost převodu majetku dlužníka na jinou osobu v tomto mezidobí,
5. uvalení sankcí jednotlivými zeměmi Evropské unie na země označované jako daňové ráje, které nebudou spolupracovat při odhalování daňových úniků.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo shromáždit nejdůležitější informace z oblasti daně z přidané hodnoty, které se týkají obchodních transakcí mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie, ale i mimo ně. Dále legislativní úpravy ze strany státu, formy spolupráce státních institucí, ale i praktické příklady různých forem jednotlivých obchodních případů.

Teoretická část je věnována historickému vývoji daně z přidané hodnoty, jejímu zavedení v České republice a změny této daně po vstupu do Evropské unie. Je zde vysvětlen vliv Evropského práva na aplikaci tuzemského práva. Výsledkem je povinnost implementace nejenom nařízení, rozhodnutí a směrnic, ale také rozhodnutí Evropského soudního dvora, která jsou pro Českou republiku závazná, do českého právního systému. V další části jsou vysvětleny obchodní případy v rámci i mimo jednotlivé členské státy Evropské unie a jejich řešení v souladu se zákonem o DPH. Samotná ustanovení zákona o DPH jsou ve většině případů jednoznačná, ale najdeme zde i ustanovení zákona nejasná či problematická, např. § 64 zákona o DPH, což je podrobněji rozebráno v části 2.2 této práce.

Praktická část je věnována několika formám daňových úniků, jejich charakteristice a principům. Jsou zde uvedeny aktuální problémy týkající se obchodování s motorovými vozidly, praní špinavých peněz a daňové úniky spojené s dovozem zboží ze zahraničí. Poslední jmenovaná problematika byla v loňském roce řešena na úrovni Evropská komise a výsledkem bylo přijetí směrnice Rady 2009/69/ES, u které se očekává implementace do českého zákona o DPH. V následujících částech jsou uvedeny možnosti a způsoby boje proti daňovým únikům, instituce bojující proti nim a navrhovaná řešení aktuálních problémů.

Obecně se soudí, že existuje vztah mezi mírou daňové zátěže a velikostí daňových úniků. Velký vliv zde má prostředí, ve kterém se společnosti nebo samotné fyzické osoby nacházejí. Jedná se zejména o oblast legislativy, morálky, tradic, atd. Důležitý je samotný vztah mezi daňovým subjektem a státem, který je zastoupen jednotlivými úředníky, kteří zde reprezentují moc výkonnou. Mezi těmito stranami by měla panovat důvěra, což ale v současné době pravděpodobně ve většině případů není. Nedůvěra mezi daňovými subjekty a státem je zapříčiněna složitými a neprovázanými zákony, které upravují oblast daní, živností, zaměstnanosti a sociálního zabezpečení. Kvůli nesouladům mezi jednotlivými zákony také dochází, mimo jiné, ke zneužívání sociálních dávek, což na jedné straně povzbuzuje ty,

kteří systém sociálních dávek využívají ke svému prospěchu, na straně druhé demotivuje daňové subjekty k placení daní. Jednotlivé zákony byly do dnešního dne již mnohokrát novelizovány nebo nahrazeny jinými. Toto zavádí do podnikatelského prostředí prvek nejistoty, a to zejména v okamžiku sporu se státní správou, kdy není zřejmé zda jejich výklad daného zákona v tomto sporu uspěje. Podnikatelé v těchto případech volí cestu menšího odporu a přesouvají část své podnikatelské činnosti do oblasti nelegální činnosti a jejich ochota placení daní a dodržování právních předpisů se zmenšuje.

Závěrem lze dodat, že konečným cílem by mělo být snazší a efektivnější vybírání daní s využitím kvalitní legislativy, vhodných strategií, systémů a postupů a současně prosazovat a propagovat dobrovolné plnění daňových povinností, tj. vymáhat účinně daně i v případě nerespektování daňových povinností, zajistit vysokou účinnost a efektivnost výběru i vymáhání daní a v neposlední řadě zajistit návaznost na účetní systém. K tomuto by mělo napomoci angažování se a zapojení se v programech, projektech a činnostech zaměřených na zvýšení efektivnosti a na zdokonalení stávajícího systému a postupů výběru a vymáhání daní. Preferovat dobrovolné plnění daňových povinností, usnadňované informačními i jinými službami daňových úřadů.

Bibliografie

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

HÁLA, R., VONDRA, P. *Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH – systém VIES*. Metodická pomůcka. 1. vyd. Praha: Ministerstvo financí, 2004, 33 s.

Interní materiály Ministerstva financí.

PITNER, L. a BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009. 479 s. ISBN 978-80-7263-539-9.

Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment.

TICHÁ, M. *Daňové úniky a stínová ekonomika*. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

www.mfcr.cz

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 588/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Citace

- [1] ÚZ č. 766, Daň z přidané hodnoty 2010. Ostrava: Sagit, 2009. 192 s. 24 cm. ISBN 978-80-7208-781-5.
- [2] *Pokladní plnění státního rozpočtu České republiky za leden až únor 2010* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2009 [cit. 2010-04-19]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_53533.html?year=2010.
- [3] *Celní správa České republiky 2010* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2010 [cit. 2010-04-19]. Dostupný z WWW: http://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/Documents/Příručka%20JSD/J571v10C_

Seznam příloh

Příloha 1 - Rozpočtové určení daní

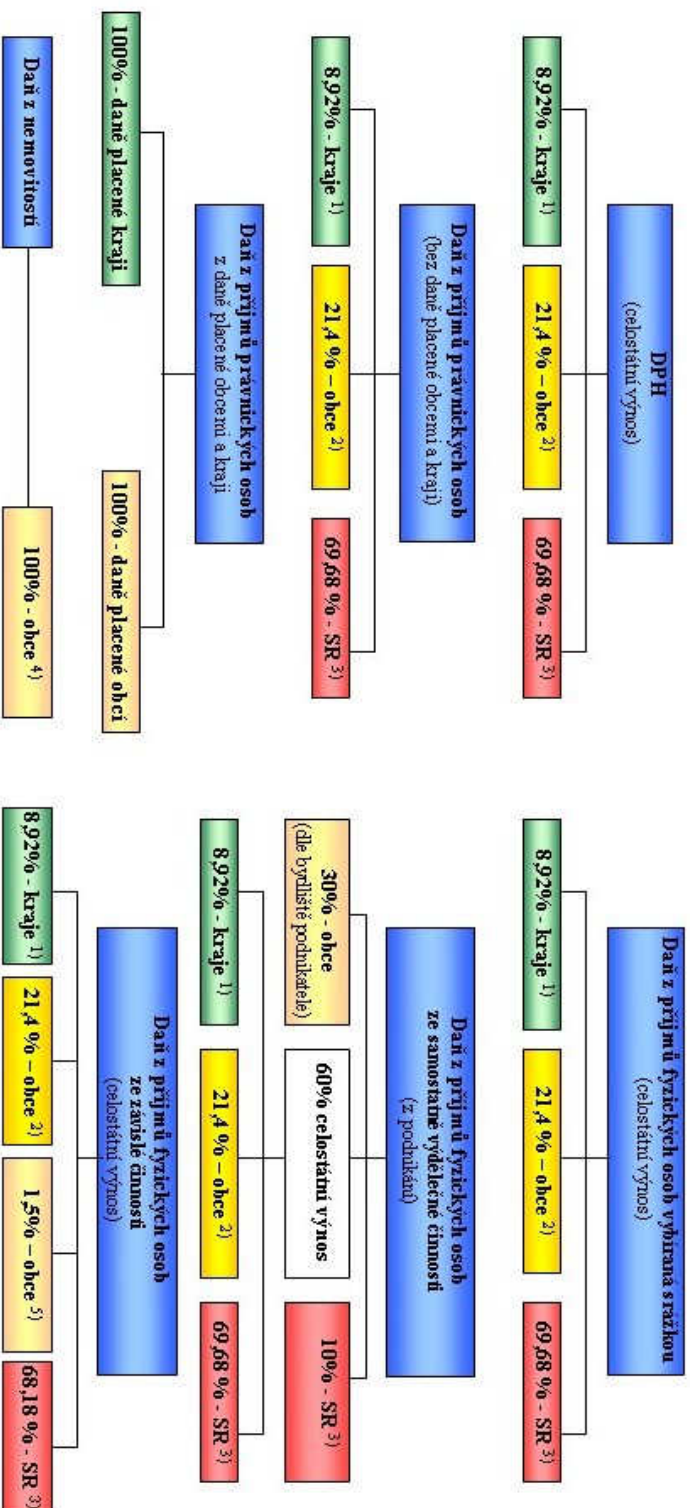
Příloha 2 - Územní působnost finančních ředitelství

Příloha 3 - Přiznání k dani z přidané hodnoty (2 strany)

Příloha 4 - Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty (2 strany)

Příloha 1 - Rozpočtové určení daní

Schéma rozdelení rozpočtového určení daní od 1.1.2008 (bez SFDI, poplatků a pokut)



Vysvětlivky:

1) Každý kraj se na procentuální část celostátního hrubého výnosu daně podílí procentem stanoveným v příloze č. 1 zákona č. 243/2000 Sb., o RUD, v platném znění

- 2) Danové příjmy jsou rozdělovány na základě:
 1. kritéria výměry katastrálních území obce
 2. prostého počtu obyvatel v obci
 3. násobku postupných přechodů

3) Příjmy
státního
rozpočtu

¹⁾ V ústředí daně z nemovitostí, příjemcem je ta obec, na jejímž území se ne movitost nachází.

Příloha 2 - Územní působnost finančních ředitelství

1. Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu

Sídlo: Praha

Územní obvod je tvořen územními obvody finančních úřadů: pro Prahu 1; pro Prahu 2; pro Prahu 3; pro Prahu 4; pro Prahu-Jižní Město; v Praze-Modřanech; pro Prahu 5; pro Prahu 6; pro Prahu 7; pro Prahu 8; pro Prahu 9; pro Prahu 10.

2. Finanční ředitelství v Praze

Sídlo: Praha

Územní obvod je tvořen územními obvody finančních úřadů: v Benešově, ve Vlašimi, ve Voticích, v Berouně, v Hořovicích, v Kladně, ve Slaném, v Kolíně, v Českém Brodě, v Kutné Hoře, v Čáslavi, v Mělníce, v Kralupech nad Vltavou, v Neratovicích, v Mladé Boleslavi, v Mnichově Hradišti, v Nymburku, v Poděbradech, v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi, v Říčanech, Praha-západ, v Příbrami, v Dobříši, v Sedlčanech, v Rakovníku.

3. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích

Sídlo: České Budějovice

Územní obvod je tvořen územními obvody finančních úřadů: v Českých Budějovicích, v Trhových Svinech, v Týně nad Vltavou, v Českém Krumlově, v Kaplici, v Jindřichově Hradci, v Dačicích, v Třeboni, v Písku, v Milevsku, v Prachaticích, ve Vimperku, ve Strakonici, v Blatné, ve Vodňanech, v Táboře, v Soběslavi.

4. Finanční ředitelství v Plzni

Sídlo: Plzeň

Územní obvod je tvořen územními obvody finančních úřadů: v Domažlicích, v Horšovském Týně, v Chebu, v Aši, v Mariánských Lázních, v Karlových Varech, v Ostrově, v Klatovech, v Horažďovicích, v Sušici, v Plzni, Plzeň-jih, v Blovicích, v Přeštici, Plzeň-sever, v Kralovicích, v Rokycanech, v Sokolově, v Kraslicích, v Tachově, ve Stříbře.

5. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem

Sídlo: Ústí nad Labem

Územní obvod je tvořen územními obvody finančních úřadů: v České Lípě, v Novém Boru, v Děčíně, v Rumburku, v Chomutově, v Kadani, v Jablonci nad Nisou, v Tanvaldě,

v Železném Brodě, v Liberci, ve Frýdlantě, v Litoměřicích, v Libochovicích, v Roudnici nad Labem, v Lounech, v Podbořanech, v Žatci, v Mostě, v Litvínově, v Semilech, v Jilemnici, v Turnově, v Teplicích, v Bílině, v Ústí nad Labem.

6. Finanční ředitelství v Hradci Králové

Sídlo: Hradec Králové

Územní obvod je tvořen územními obvody finančních úřadů: v Hradci Králové, v Novém Bydžově, v Chrudimi, v Hlinsku, v Jičíně, v Hořicích, v Nové Pace, v Náchodě, v Broumově, v Jaroměři, v Pardubicích, v Holicích, v Přelouči, v Rychnově nad Kněžnou, v Dobrušce, v Kostelci nad Orlicí, ve Svitavách, v Litomyšli, v Moravské Třebové, v Trutnově, ve Dvoře Králové nad Labem, ve Vrchlabí, v Ústí nad Orlicí, ve Vysokém Mýtě, v Žamberku.

4 Finanční ředitelství v Brně

Sídlo: Brno

Územní obvod je tvořen územními obvody finančních úřadů: v Blansku, v Boskovicích, Brno I, Brno II, Brno III, Brno IV, Brno-venkov, v Ivančicích, v Tišnově, v Břeclavi, v Hustopečích, v Mikulově, v Havlíčkově Brodě, v Chotěboři, v Ledči nad Sázavou, v Hodoníně, v Kyjově, ve Veselí nad Moravou, v Jihlavě, v Telči, v Kroměříži, v Bystřici pod Hostýnem, v Holešově, v Pelhřimově, v Humpolci, v Pacově, v Třebíči, v Moravských Budějovicích, v Náměšti nad Oslavou, v Uherském Hradišti, v Uherském Brodě, ve Vsetíně, v Rožnově pod Radhoštěm, ve Valašském Meziříčí, ve Vyškově, v Bučovicích, ve Slavkově u Brna, ve Zlíně, v Luhačovicích, v Otrokovicích, ve Valašských Kloboukách, ve Znojmě, v Moravském Krumlově, ve Žďáru nad Sázavou, v Bystřici nad Pernštejnem, ve Velkém Meziříčí.

5 Finanční ředitelství v Ostravě

Sídlo: Ostrava

Územní obvod je tvořen územními obvody finančních úřadů: v Bruntále, v Krnově, ve Frýdku-Místku, ve Frýdlantě nad Ostravicí, v Třinci, v Jeseníku, v Karvině, v Bohumíně, v Českém Těšíně, v Havířově, v Orlově, v Novém Jičíně, ve Fulneku, v Kopřivnici, v Olomouci, v Litovli, ve Šternberku, v Opavě, v Hlučíně, Ostrava I, Ostrava II, Ostrava III, v Prostějově, v Konici, v Přerově, v Hranicích, v Šumperku, v Záběhu.

Příloha 3 - Přiznání k dani z přidané hodnoty – 1. strana

A. ODDÍL

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou seokrouhlené na celé koruny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

C, Z

Rodné číslo / IČ

řádné opravné dodatečné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

Ústředí podacího zařízení finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok

za období od do

Plátce daně § 94	Osoba identifikovaná k dani § 96	Neexistují-li údaje pro stranu 2, prokrmte (X)
Skupina § 95a	Neplátce daně § 101 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právnícká osoba: Obchodní firma

Fyzická osoba: Příjmení

Jméno

Tať

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

a) obec b) PSČ c) telefon

d) ulice (nebo část obce) e) číslo popisné / orientační

f) e-mail g) sál

Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o zástupci: Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li danový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Datum

Číslo razítka

Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Přiznání sestavil

Telefon

20.5401.0010.0010 – verze 0.10

Příloha 3 - Přiznání k dani z přidané hodnoty – 2. strana

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		F.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. o); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 108)	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 82a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátců při jejich přijetí (§ 108)	základní	11		
	snížená	12		
II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko a nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)				20
Poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 21a)				21
Vývoz zboží (§ 56)				22
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)				24
Ostatní zdanitelná plnění a nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 80, § 90, § 92, § 90a)				25
III. Doplnující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou intrastatního obchodu (§ 17) prostřednictvím osobou			30	Pořízení zboží
				Dodání zboží
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V jiné výši
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	snížená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42		
	snížená	43		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44		
	snížená	45		
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		
Hodnota pořízeného majetku vymezujícího v § 78 odst. 2		48		
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 2)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)	52	Koeficient	Odpočet	
Vypočtená část odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	Vypočítací koeficient	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Úprava odpočtu daně (§ 78)			60	
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)			61	
Vlácní daně (§ 84)			62	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 – 62)			63	
Odpočet daně (47 V jiné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)			64	
Vlastní daňová povinnost (63 – 64)			65	
Nadměrný odpočet (64 – 63)			66	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 – 64)			67	

Základní finanční údaje:
 Finanční úřad přiznávající daň vyměřil/dodatečně vyměřil a přidepsal podle § 40 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne _____ ke dni _____
 Podpis správněného pracovníka správce daně _____

2

Příloha 4 - Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty – 1. strana

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny. Please read the instructions before filling in the required details.

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran
Sequential Number / Total number of pages:

A. ODDÍL (SECTION A)

Finančnímu úřadu v, ve, pro
Local Tax Office in:

Datové identifikační číslo
Tax identification number:

C, Z,

ostatí podacího razítka finančního úřadu
(ink for official stamp of local tax office)

SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ
k dani z přidané hodnoty
podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
(RECAPITULATIVE STATEMENT to Value Added Tax according to Article 102 under Act of Value Added Tax No. 235/2004 Coll.)
za kalendářní čtvrtletí (Calendar Quarter) rok (Year)

Právníká osoba (Legal Entity):
Obchodní jméno (Trade Name):

Fyzická osoba (Natural person):
Příjmení (Surname) Jméno (First Name) Titul (Title)

Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby (Home Address of Natural person or Residence of Legal Entity):
Obec (City, Town, Village) PSČ (Postal Code)

Ulice, část obce (části popsané směrem orientací) (Street, Municipality)

Stát (Country):

B. ODDÍL (SECTION B)

Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	DIČ pohovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20):					

25 5021 Měsíc 5021 - v. 1. 2

Příloha 4 - Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty – 2. strana

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran: 1
 Sequential Number / Total number of pages:

Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	Číslo pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20):					

C. ODDÍL (SECTION C)
 PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO SOUHRNNÉM HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.
 I DECLARE, THAT ALL FILLED INFORMATION IN THIS RECAPITULATIVE STATEMENT ARE TRUTHFUL AND COMPLETE.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt (Authorized Person):
 Příjmení (Surname) Jméno (First Name)

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě
 In Case of Legal Entity: Statutory Authorization for Dealings (Acts)

Datum
Date

Ověřovací razítko
Stamp

Podpis
Signature

Hlášení sestavil
Filed by

Telefon
Phone

Záznamy finančního úřadu
Notes of local tax office:

Podpis správněho pracovníka správy daní
Signature of Competent Tax Administrator: